

Universidad Mayor de San Andrés
FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS POLITICAS
CARRERA DE DERECHO



Tesis de Grado

La necesidad de establecer un marco legal de
tributación del comercio electrónico

POSTULANTE: Claudia I. Asturizaga Ríos

LA PAZ – BOLIVIA

2005

UNIVERSIDAD MAYOR DE SAN ANDRÉS

FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS POLÍTICAS

CARRERA DE DERECHO

BIBLIOTECA



PROCESO DE DIGITALIZACIÓN DEL FONDO BIBLIOGRÁFICO DE LA BIBLIOTECA DE DERECHO

GESTION 2017

Nota importante para el usuario:

“Todo tipo de reproducción del presente documento siempre hacer mención de la fuente del autor y del repositorio digital para evitar cuestiones legales sobre el delito de plagio y/o piratería”.

La dirección de la Biblioteca





INTRODUCCION

La investigación titulada **“LA NECESIDAD DE ESTABLECER UN MARCO LEGAL DE TRIBUTACION DEL COMERCIO ELECTRONICO”** tiene como objetivo esencial y de fondo, analizar y proponer la creación de un marco normativo que regule el ámbito impositivo de las transacciones realizadas por vía electrónica, cuyo avance se ha globalizado en todo el mundo, existiendo aún, en nuestra legislación un vacío que merece nuestra atención.

Para concretarlo se planteó la siguiente hipótesis de trabajo: “La falta de un ordenamiento jurídico que regule las transacciones del comercio electrónico, provoca que la evasión impositiva se vaya profundizando y ampliando, afectando al sistema financiero del Tesoro General de la Nación”.

Este estudio presenta las siguientes partes: INTRODUCCION, cuyo desarrollo especifica la hipótesis de trabajo con sus variables (causa y efecto), la fundamentación e importancia del tema de la investigación y la delimitación del tema (temática, temporal y espacial).

En el Capítulo I, se exponen los antecedentes históricos de la codificación tributaria en el mundo, y fundamentalmente en nuestro país, desarrolla el concepto de derecho tributario y sus ramas. De manera puntual se identifica un aspecto de suma importancia, pilar fundamental dentro del comercio electrónico - el origen del poder tributario o poder de imperio del Estado -, los criterios de poder o potestad tributaria que adoptan las legislaciones en los Estados y los problemas que conlleva esta diversidad de criterios; otro aspecto puntualizado es el de los principios constitucionales, establecidos en nuestra Carta Magna.



En el Capítulo II, se describe la evolución histórica, concepto y características de la internet; como aspecto fundamental se desarrolla el concepto, naturaleza jurídica y clases de comercio electrónico, distinguiendo al comercio directo llamado también on-line e indirecto; asimismo las ventajas, beneficios estratégicos y operativos que ofrece este nuevo modo de hacer comercio. También se desarrollan los conceptos de correo electrónico, negocio electrónico, página www. Finalmente se explica y analiza las posiciones adoptadas sobre el cibercomercio, respecto a que este mundo virtual paralelo al real no debería ser legislado o bien debiera hacerlo la misma internet, y una posición contraria que apoya su regulación en base a la analogía de los principios y figuras jurídicas existentes en el Derecho.

En el Capítulo III, se desarrolla y analiza el aspecto central del trabajo de tesis, referido al tratamiento impositivo del comercio electrónico, se revisó la Ley modelo de las Naciones Unidas sobre comercio electrónico, también se exponen las posiciones internacionales adoptadas al respecto, además de los desafíos y problemas que se plantea en materia impositiva, en cuanto la dificultad que representa la localización de las transacciones comerciales, la aplicación efectiva de impuestos indirectos como el IVA, la calificación de las operaciones sea por prestación de servicios o de compra-venta que sufren cambios en el comercio electrónico y la identificación de las personas naturales y jurídicas en relación al cálculo y obtención de sus rentas o utilidades. Finalmente se describen algunas figuras impositivas adoptadas en el mundo.

En el Capítulo IV, se desarrolla la potestad tributaria y jurisdicción, en relación al domicilio tributario. Se analiza el criterio de fuente que rige en nuestra legislación y por la importancia que representa en el comercio electrónico se desarrolló extensamente el tema referido al Establecimiento Permanente, su concepto, funciones, definición, atribución de beneficios,



además los criterios, alternativas y soluciones para determinar la existencia de un Establecimiento Permanente en el comercio electrónico, demostrándose la necesidad de desarrollar la definición de este instituto jurídico, debido a que el comercio electrónico, llega a enfrentar los principios de soberanía estatal, si bien el poder tributario se halla ligado a la noción de jurisdicción y vinculado tradicionalmente al principio de territorialidad nacional, con el comercio electrónico -como todo lo que transcurre a través del internet- no tiene necesaria atadura a un territorio determinado, ni presta demasiada atención a los límites jurisdiccionales y demarcatorios de las fronteras.

En el Capítulo V se plantean los principios tributarios, que deben ser base del Comercio Electrónico, principio fuente y residencia, principio de neutralidad, principio de país de destino y país de origen, concluyéndose que se debe aplicar similar tratamiento tributario tanto a los medios electrónicos modernos como a los tradicionales.

En el Capítulo VI se analiza el desarrollo del internet y del comercio electrónico en Bolivia, los avances que se ha dado en la legislación boliviana sobre el tema, la incidencia de este comercio en nuestro país. Asimismo, se explica el tratamiento tributario que debe darse al comercio electrónico en las tres categorías de tributos: impuestos, tasas y contribuciones especiales, además se analiza el aspecto aduanero. Finalmente se describen sitios web bolivianos y sus características. En este capítulo se realiza un estudio del uso de internet y del comercio electrónico, con ejemplos específicos resultado del trabajo de campo desarrollado en la ciudad de La Paz, encontrándose también datos de las experiencias obtenidas en la ciudad de Santa Cruz.

Finalmente, en el Capítulo VII se formulan las conclusiones y recomendaciones.



Entre las principales conclusiones se resaltan las siguientes:

- El fenómeno del comercio electrónico es sin lugar a dudas un hecho con repercusión mundial, en tal sentido Bolivia siendo parte de la economía globalizada no puede escindirse de esta realidad.
- Es imperioso acometer una adecuación y/o modificación de los principios y conceptos tradicionales en materia tributaria, primero por no ceder jurisdicción fiscal y segundo por no disminuir la recaudación.
- Los servicios y los bienes intangibles, pueden ser transmitidos en forma digitalizada y recibidos en forma directa, a través del comercio electrónico “on-line”, es decir que desaparecen los límites geográficos, por lo tanto, no se encuentran sujetos a controles aduaneros, ó a la atención de un agente intermediario, imposibilitando la determinación del impuesto.
- Con el comercio electrónico surge la “serviciarización” de la economía, es decir la conversión de productos en servicios y la “desmaterialización” de determinados bienes, que son transmitidos en forma digitalizada en el comercio on-line, resultando el rastreo y localización de las transacciones electrónicas casi imposible, no pudiendo determinar donde se ha generado el hecho imponible.
- En nuestra legislación no está definido el Establecimiento Permanente, siendo necesario, a fin de evitar los problemas de la doble o múltiple imposición internacional y tener un marco jurídico claro para la localización del hecho imponible, porque además es



latente la imposibilidad de imposición por no demostrar que determinada persona jurídica ha constituido un establecimiento permanente en nuestro territorio.

- La inexistencia de un ordenamiento jurídico que regule las transacciones del comercio electrónico provoca evasión y elusión impositiva, ocasionando pérdidas al Tesoro General de la Nación.

Con estas salvedades, presentamos para su consideración la presente investigación, no solo con el objetivo de cumplir con las exigencias curriculares para acceder a una graduación; sino con especial intención en que las autoridades competentes del poder ejecutivo y legislativo tomen en serio las recomendaciones y propuestas a las que se ha arribado, fruto de un esforzado y sacrificado trabajo. Asimismo, sirva para generar conciencia en la opinión pública respecto de la temática abordada, que muy poco podría conocer de la importancia del tema y que como muchos otros se encuentra aún soslayado en detrimento de los intereses del Estado Boliviano y del propio ciudadano civil, puesto que, si bien a través de los tributos se pretende elevar los ingresos del Estado, lo importante es hacer que estos se conviertan en una distribución de riqueza justa para la sociedad.

HIPOTESIS DE TRABAJO

“LA FALTA DE UN ORDENAMIENTO JURÍDICO QUE REGULE LAS TRANSACCIONES DEL COMERCIO ELECTRÓNICO, PROVOCA QUE LA EVASIÓN IMPOSITIVA SE VAYA PROFUNDIZANDO Y AMPLIANDO, AFECTANDO AL SISTEMA FINANCIERO DEL TESORO GENERAL DE LA NACIÓN”



VARIABLES

INDEPENDIENTE

La falta de un ordenamiento jurídico que regule las transacciones mediante comercio electrónico.

DEPENDIENTE

Provoca que la evasión impositiva se vaya ampliando y profundizando afectando al sistema financiero del Tesoro General de la Nación.

FUNDAMENTACIÓN E IMPORTANCIA DEL TEMA DE LA TESIS

El mundo de hoy se encuentra en un proceso de globalización económica sin precedentes, los avances en tecnologías y comunicaciones digitales están creando en algunos sectores una “economía sin fronteras”.

En este nuevo contexto económico internacional, el conocimiento juega a ser el factor de producción más importante que el propio trabajo, el capital o las materias primas concebidos tradicionalmente.

En este ámbito “internet”, es la fuente generadora de una tendencia revolucionaria en el comercio, cuyos efectos son difíciles de predecir, con el crecimiento fulminante en los últimos años de las “autopistas de información”. Esta nueva forma de intercambiar bienes y servicios a través de redes informáticas ha generado el denominado “comercio electrónico”.

Su importancia crece cada vez más, el uso de internet experimentó un crecimiento de 30% durante el año 2002, el año 2001 se registró un total de 500 millones de internautas, según el informe sobre “Comercio Electrónico y Desarrollo 2002” el uso de internet aumento en un 44% en Asia, 43% en Africa,



33% en América Latina, 32% en Europa y 10% en Norteamérica el informe muestra que el comercio electrónico está creciendo en todo el mundo, pero se advierte que esta rápida evolución podría empeorar el retraso tecnológico que sufren los países más pobres que manejan volúmenes muy bajos, respecto a los países desarrollados¹.

Con estos parámetros imaginemos las proyecciones para los años venideros, tanto las cifras como el entusiasmo que existe acerca del comercio electrónico requieren un cuidadoso examen de sus consecuencias y efectos a corto, mediano y largo plazo. En especial, debe actuarse con precaución sabiendo que las consecuencias no queridas de los inventos y adelantos de la tecnología solo se notan a largo plazo.

Más allá de estas cautelas, que muchos países ya han previsto, los negocios electrónicos traerán aparejadas muchas ventajas respecto de la forma tradicional de comerciar. Se producirá una drástica reducción de costos operativos en las transacciones comerciales, la automatización que traen consigo las computadoras conectadas a la red permite ahorrar tiempo y dinero, además permiten operar a nivel mundial las 24 horas de los 365 días del año; generando nuevas oportunidades de negocios, para usuarios y consumidores como para las empresas. Para ambos, el mercado se potencia con una cantidad y variedad impresionante de nuevos productos, que se pueden adquirir en cualquier parte del planeta y también surgen nuevas empresas de negocios, oportunidad de desarrollo para programadores (en diseños de páginas web, seguridad en sus servers, provisión de accesos a internet, alquiler de espacios virtuales, etc.).

El comercio electrónico no requiere de una infraestructura física sofisticada para poder operar. Así, las principales características de esta nueva forma de comercio son:

- Las operaciones se realizan por vía electrónica o digital;



- Se prescinde del lugar donde se encuentran las partes;
- No quedan registros en papel (por ej. facturas);
- La importación del bien no pasa por las aduanas (en el comercio electrónico directo);
- Se reducen drásticamente los intermediarios y
- Se efectivizan más rápidamente las transacciones.

Bajo estas resumidas características de lo que es el comercio electrónico, surgen los desafíos y problemas jurídicos que trae a colación el surgimiento del comercio electrónico como el conflicto de potestades y jurisdicciones tributarias por la dificultad que representa localizar las actividades comerciales, así como el cálculo de los ingresos o rentas obtenidas, otro problema es la calificación jurídica de las operaciones realizadas y otros de diversa índole. En algunos casos alcanza con la interpretación y adaptación de las normas tradicionales, pero en otros se requiere la implementación de nuevas reglas o incluso de un nuevo sistema basado en conceptos novedosos.

El avance del comercio electrónico, como se inferirá, es de vital importancia para las economías de los países en general, por consiguiente, es primordial establecer condiciones y el marco jurídico que debe darse en nuestra legislación a las transacciones electrónicas en especial al tratamiento impositivo, que ha sido enfocado en el presente trabajo investigativo, por ser fundamental para el sostenimiento de nuestro país.

Asimismo, creemos que muchos otros aspectos merecen el adecuado análisis y estudio, como la certidumbre legal en cuanto a la validez, uso y ejecutabilidad de las firmas electrónicas y de los documentos electrónicos, eficacia jurídica de los mensajes de datos (E-Contracts), Autoridades certificadoras, Prestadores de servicios de la Soc. Inf., Propiedad intelectual, Regulación de contenidos (nocivo - ilícito), Ilícitos informáticos, (contravenciones y delitos), Nombres de dominio y marcas, Licencias, privacidad y confidencialidad, Protección al consumidor y publicidad, Derecho de la competencia, Tele - trabajo y otros.



Los esquemas impositivos y aduaneros, que, siendo temas muy sensibles, ya están siendo tratados a nivel internacional, requieren un nuevo enfoque impositivo y una concordancia de normativas internacionales, considerando un marco jurídico universal, uniforme en múltiples jurisdicciones, que controle las transacciones internacionales.

En suma, es de extrema importancia, la regulación del comercio electrónico y las transacciones electrónicas, mediante normas claras y específicas, para que tributen al fisco, de manera que contribuyan a la formación del capital financiero del Tesoro General de la Nación, presupuesto que sirve para el desarrollo humano en Bolivia, dado que este tipo de actividad comercial no solo estaría generando evasión tributaria y contrabando, también podría ocasionar desempleo sino se dan las directrices adecuadas.

De la síntesis del tema, emerge la importancia de la temática abordada que de por sí justifica sobradamente el encaramiento de la presente investigación.

DELIMITACIÓN DEL TEMA DE LA TESIS

TEMÁTICA

La investigación se enmarcará en su contenido y análisis en el ámbito del Derecho Constitucional, Internacional y Tributario relacionándolo con el Derecho Comercial, con enfoque en el manejo económico que hace la ciencia informática en el procesamiento de datos en el comercio electrónico, actividad que a nivel nacional e internacional está generando evasión impositiva.

TEMPORAL

La presente investigación pretende establecer como parámetro temporal de estudio y análisis el período comprendido entre los años 1996 hasta el 2004,



cuando en Bolivia el desarrollo tecnológico de la telemática se incorpora al mercado comercial como forma usual de hacer negocios.

ESPACIAL

El fenómeno del comercio electrónico es sin lugar a dudas un hecho con repercusión mundial, en tal sentido Bolivia siendo parte de la economía globalizada no puede escindirse de esta realidad; por lo que el estudio que abordaremos se abocará con preeminencia al tratamiento del tema en nuestro territorio, con ejemplos específicos resultado del trabajo de campo a desarrollarse en la Ciudad de La Paz, sin dejar de lado las experiencias obtenidas en el extranjero en cuanto hacen al tratamiento normativo impositivo aplicado al comercio electrónico.





CAPITULO I

ANTECEDENTES HISTORICOS DE LA CODIFICACION TRIBUTARIA

1.1 ANTECEDENTES DE LA CODIFICACION TRIBUTARIA

La codificación tributaria se desarrolló inicialmente en Alemania que fue el primer país que codificó normas tributarias (Ordenanza General de Impuestos de REICH 1919 cuyo autor es el jurista Enno Becker), luego fue Suiza y otros países, llegando a México en el año 1930, luego al Brasil en el año 1967 y demás países el año 1961 con el Modelo de Código Tributario para América Latina OEA-BID en la Conferencia sobre Administración de Impuestos celebrada en Buenos Aires².

La comisión codificadora del modelo de Código para América Latina, estaba constituido por 3 grandes tributaristas del continente: el brasileño Dr. Rubens Gomes de Sousa, el argentino Dr. Carlos Giuliani Fonrouge y el uruguayo Ramón Valdéz Costa³.

El texto elaborado por esta comisión recogió la doctrina italiana y alemana. En nuestro país se tomó al modelo como base de nuestro Código Tributario.

1.2 ANTECEDENTES DE LA CODIFICACIÓN TRIBUTARIA EN BOLIVIA

En nuestro país la legislación tributaria tiene sus inicios con la Ley de Administración Financiera de fecha 21 de noviembre de 1872, en que se estructuró la descentralización rentística que dividió los fondos de la República en nacionales y municipales⁴. Posteriormente en mayo de 1928, con la Misión Kemmerer, se aprobaron y adoptaron los proyectos de ley sobre tributación, contándose con el Impuesto global complementario y el impuesto a la renta por servicios personales⁵.

En 1966 se creó una COMISION DE REFORMA Y CODIGO TRIBUTARIO ⁶, redactándose textos de ambas disposiciones legales y luego un proyecto de ley



sobre el impuesto a la propiedad rural; los dos primeros fueron aprobados por la legislatura de 1966 y el último quedó sin sanción legislativa, surgiendo luego en la Ley 843.

Posteriormente, en octubre de 1967 el PROGRAMA CONJUNTO DE TRIBUTACION OEA/BID destacó una misión que trabajó con la Comisión mencionada, cuya reforma de 1973 crea una estructura tributaria sólida, dejando de lado al sistema de impuesto global a la renta.

Con la Ley 843 de 20 de mayo de 1986, se inicia un cambio fundamental en la política y estructura tributaria en Bolivia. Dicha Reforma Tributaria consistió en la eliminación de un sistema impositivo múltiple de impuestos de excesiva complejidad y bajo rendimiento y se cambió a un sistema compuesto por siete impuestos (seis permanentes y uno transitorio), sencillos en su concepción y que permiten mayor eficiencia en su recaudación. Al inicio de la reforma, seis fueron los impuestos que se crearon con carácter permanente: Impuesto al Valor Agregado (IVA), Régimen Complementario al IVA (RC-IVA), Impuesto a la Renta Presunta de las Empresas (IRPE), Impuesto a la Renta Presunta de Propietarios de Bienes (IRPPB), Impuesto a las Transacciones (IT) e Impuesto a los Consumos Específicos (ICE). A ellos se suman el Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes (TGB) e Impuesto a los Viajes Aéreos al Exterior (IVE), que se establecieron mediante la aprobación de la Ley 843, además de los tres regímenes especiales complementarios: Régimen Tributario Simplificado que comprende a los Comerciantes minoristas, artesanos y vivanderos, Régimen Tributario Integrado, para el transporte automotor de servicio público y Régimen Agropecuario Unificado, para los medianos agricultores.

El 24 de diciembre de 1994 se modificó la Ley 843 mediante Ley 1606 tomando en cuenta la nueva política planteada por el gobierno de turno, que estableció un escenario favorable en materia tributaria para la captación de capitales para inversión, sobre todo externos. Con la Ley 1606, el sistema eliminó el Impuesto a la Renta Presunta de Empresas (IRPE) y el Impuesto a la Renta Presunta de Propietarios de Bienes (IRPPB), e incrementó los siguientes impuestos: Impuesto



sobre las Utilidades de las Empresas (IUE), Impuesto Municipal a las Transferencias de Inmuebles y Vehículos (IMTB) e Impuesto Especial a los Hidrocarburos y sus Derivados (IEHD).

Estos impuestos en la actualidad constituyen la base del Sistema Tributario Boliviano, caracterizado por ser un sistema moderno de información inmediata y disponible, que, en conjunto, logra una capacidad aceptable en los niveles de recaudación y que se constituye en soporte fundamental de los ingresos del Tesoro General de la Nación (TGN).

El texto ordenado de la Ley 843, clasifica a los impuestos actuales de nuestro sistema impositivo en el siguiente orden:

Impuestos a las Ventas

Impuesto al Valor Agregado (IVA)
Impuesto a los Consumos Específicos (ICE)
Impuesto Especial a los Hidrocarburos (IEHD)

Impuestos a los Ingresos y/o Rentas

Régimen Complementario al Impuesto al Valor Agregado (RC-IVA)
Impuesto a las Transacciones (IT)
Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE)

Impuestos al Patrimonio

Impuesto a la propiedad de Bienes Inmuebles y Vehículos Automotores (IPBI)
Impuesto a las Salidas Aéreas al Exterior (ISAE) y
Transmisión Gratuita de Bienes (TGB).

1.3 EL DERECHO TRIBUTARIO

De acuerdo la doctrina la terminología varía, la doctrina italiana lo denomina **derecho tributario**, para la alemana es **derecho impositivo** y la francesa prefiere llamarlo **derecho fiscal**.



1.3.1 CONCEPTO

Existen infinidad de criterios vertidos por autores tributaristas, de los cuales señalamos algunos conceptos jurídicos:

Carlos M. Giuliani Fonrouge: El Derecho Tributario o Derecho Fiscal es una rama del derecho financiero que se propone estudiar el aspecto jurídico de la tributación, en sus diferentes manifestaciones: como actividad del Estado en las relaciones de éste con los particulares y en las que se suscitan entre estos últimos⁷.

Héctor B. Villegas: El Derecho Tributario en sentido lato, es el conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos, regulándolos en sus distintos aspectos⁸.

Catalina García Vizcaíno: El Derecho Tributario es el conjunto de normas jurídicas que regulan a los tributos en sus distintos aspectos y las consecuencias que ellos generan. Entre las consecuencias comprendemos a los ilícitos, cuya descripción y sanción constituye el derecho tributario penal y las distintas relaciones que se entran entre el Estado y quienes están sometidos a su poder, relaciones procesales, así como las que surgen del uso de los poderes de verificación y fiscalización respecto a los contribuyentes, responsables por deuda ajena y terceros⁹.

Alfredo Benitez: El Derecho Tributario es el conjunto de normas y principios jurídicos referidos a los tributos. Estas normas y principios pueden caracterizar a su vez dos expresiones diferentes de este derecho:

Derecho tributario material o sustantivo y

Derecho tributario formal o administrativo

El primero, regula las relaciones jurídicas con el objeto principal de satisfacción de los tributos y de todas las demás relaciones o situaciones que surgen entre el



sujeto activo y los contribuyentes, cuyo cumplimiento no requiere necesariamente la intervención de la Administración Tributaria, actos “iure imperio”.

El segundo, es el conjunto de normas y disposiciones que regulan la actividad y comportamiento de la Administración a través de las resoluciones administrativas, circulares, instructivos y otros, son actos “iure gestionis”¹⁰.

Concluimos que el Derecho Tributario se desprende del Derecho Financiero, como un conjunto de normas y principios jurídicos que regulan a los tributos, es decir, a los impuestos, tasas y contribuciones especiales en todas sus características, así como las relaciones y consecuencias que se generan entre el ente administrador y los contribuyentes.

1.3.2 RAMAS DEL DERECHO TRIBUTARIO

La doctrina las ha clasificado del siguiente modo:

1.3.2.1 DERECHO TRIBUTARIO CONSTITUCIONAL

Para el tributarista Héctor Villegas, esta rama está dentro del derecho constitucional, señalando que el Derecho constitucional tributario estudia las formas fundamentales que disciplinan el ejercicio de la potestad tributaria y que se encuentran en las cartas constitucionales en los países en que estas existen (y aun cuando estas no sean constituciones escritas). Dice también que es una parte del derecho constitucional que solo puede considerarse tributario por el objeto al cual se refiere¹¹.

Contrariamente Catalina García Vizcaíno, no coincide con la idea de considerar al Derecho tributario constitucional una rama del derecho constitucional; explica que el derecho tributario constitucional es el conjunto de normas y principios que surgen de las constituciones y cartas, referentes a la delimitación de competencias tributarias entre distintos centros de poder (nación, provincias, estados, etc.) y a la regulación del poder tributario frente a los sometidos a él



dando origen a los derechos y garantías de los particulares, aspecto conocido como “garantías del contribuyente” las cuales dice representan limitaciones constitucionales del poder tributario.

Al respecto compartimos el criterio de que no puede considerarse al Derecho Tributario Constitucional rama jurídica específica del derecho tributario, como una parte del Derecho constitucional, más aún, hoy que ya no es discutible la autonomía del Derecho Tributario, por el avance que ha tenido durante estos últimos años en nuestra legislación.

El Derecho Tributario Constitucional engloba los principios de legalidad, generalidad, igualdad, capacidad contributiva y proporcionalidad, como los límites fundamentales del ejercicio del poder tributario que emerge del Estado, principios que se desarrollan más adelante.

1.3.2.2 DERECHO TRIBUTARIO SUSTANTIVO O MATERIAL

Está conformada, por el conjunto de normas y principios que regulan la relación jurídico - tributaria que nace entre la Administración y el contribuyente, al producirse el hecho generador del tributo.

1.3.2.3 DERECHO TRIBUTARIO FORMAL O ADMINISTRATIVO

Es el conjunto de normas y disposiciones, cuya función principal es la recaudación; se traduce en la actividad de la Administración facultada para exigir al sujeto pasivo la obligación de presentarse a requerimiento de la Administración Tributaria, con documentación contable, declaraciones juradas, etc.

1.3.2.4 DERECHO TRIBUTARIO PENAL

Comprende el régimen de sanciones a las contravenciones y/o infracciones a las obligaciones materiales y formales por parte del contribuyente, lo que genera un hecho sancionatorio.

Con el desarrollo del Comercio Electrónico han surgido los llamados delitos



informáticos, los cuales merecen un análisis independiente de estudio.

1.3.2.5 DERECHO TRIBUTARIO PROCESAL

Es el conjunto de normas que regulan los procesos por medio de los cuales se resuelven las controversias que se suscitan entre los sujetos activos y pasivos de la relación tributaria, procedimiento en sede administrativa y jurisdiccional esto en el anterior Código Tributario - Ley 1340 en las demandas Contencioso tributarias, actualmente con la vigencia de la Ley 2492 de 2 de agosto de 2003, se resuelven solo en sede administrativa ante la Superintendencia Tributaria.

1.3.2.6 DERECHO TRIBUTARIO INTERNACIONAL

Está constituido por los Tratados, Acuerdos, Convenios celebrados entre los Estados cuya soberanía entra en contacto, es fundamental por los procesos de integración económica, por problemas de armonización fiscal que dichos procesos conllevan, como la doble imposición internacional, además la localización de los llamados “paraísos fiscales”, las transferencias de capital y tecnologías de las sociedades industrializadas a las filiales de países extranjeros (precios de transferencia); lo es con mayor razón hoy, con el desarrollo del Comercio electrónico, donde no existen límites geográficos.

1.4 LAS NORMAS TRIBUTARIAS EN EL ESPACIO

1.4.1 EL PODER TRIBUTARIO O PODER DE IMPERIO

Según Héctor Villegas La potestad tributaria o poder tributario es la facultad que tiene el Estado de crear unilateralmente tributos, cuyo pago será exigido a las personas sometidas a su competencia tributaria espacial, aclarando que es la capacidad potencial de obtener coactivamente prestaciones pecuniarias de los individuos y de requerir el cumplimiento de los deberes instrumentales¹².

La terminología usada por los autores es variada, Catalina García Vizcaíno, explica las denominaciones que son utilizadas por distintos tributaristas: Derecho de Supremacía tributaria y Potestad tributaria (Berliri), Potestad Tributaria ó Poder



Tributario (Villegas), Potestad impositiva (Micheli), Poder fiscal (Bielsa, Jarach), Poder de Imposición (Ingrosso, Blumenstein), Poder Tributario (Giuliani Fonrouge, García Belsunce) expresiones utilizadas como sinónimos¹³. Asimismo, en su obra lo denomina Poder Tributario. Se debe diferenciar a la “potestad impositiva” que es una de las especies de la potestad tributaria o poder tributario.

Podemos definir a la **Potestad tributaria**, como el poder que tiene el Estado para dictar normas en el ámbito tributario, crear, modificar o suprimir tributos, establecer deberes materiales y formales cuyo cumplimiento será exigido a los individuos sometidos a la jurisdicción y competencia del Estado.

Es además una de las manifestaciones del poder de imperio del Estado inherente a su existencia, que deviene de la Constitución Política del Estado, normado dentro de los límites constitucionales y que solo puede manifestarse a través de normas legales.

En la legislación boliviana, el Art. 13 de La Ley 1340 - Código Tributario y Art. 9 de la Ley 2492 nuevo Código Tributario, recogen este criterio, utilizando el término “Poder de Imperio”, señalando que: “Son tributos las obligaciones en dinero que el Estado en ejercicio de su **Poder de imperio**, impone con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines...”

1.4.2 PODER TRIBUTARIO Y SOBERANÍA

Algunos autores (doctrina europea), sostienen que el poder tributario se funda en la soberanía del Estado, señalando que el mismo es ejercido sólo dentro de las fronteras del respectivo territorio sobre el que el Estado ejerce su soberanía; pero para los tratadistas argentinos¹⁴, este criterio es erróneo, ya que estos sostienen que debe distinguirse entre **soberanía** y **poder de imperio**. Así, la soberanía es un concepto político y no jurídico, que habla del Estado en su relación con otros Estados, es decir, en el contexto internacional. La soberanía consiste en un poder único e indivisible que le pertenece al pueblo y que lo ha plasmado en



una Constitución. La actividad que desarrolla el Estado al interior de sus fronteras no necesita justificarse en virtud de su soberanía, y no tiene por qué invocar en consecuencia este atributo del Estado, le debe bastar el poder de imperio que se ejercita a través de los tres poderes: ejecutivo, legislativo y judicial.

En este entendido el poder fiscal o tributario es de naturaleza política, inherente al de gobernar (un gobierno sin tributos no es gobierno), por ello todos los ciudadanos tienen el deber ético - político - social de contribuir al sostenimiento del Estado.

1.4.3 PODER TRIBUTARIO Y COMPETENCIA TRIBUTARIA

Así también se establecen distinciones entre el **Poder Tributario** y la **Competencia tributaria**, como dijimos el Poder Tributario es una expresión del Poder de Imperio del Estado, mientras que la competencia Tributaria solo representa la facultad de percibir el crédito tributario. El sujeto activo del Poder Tributario siempre será el Estado como es el caso boliviano (poder originario) y en el segundo caso el sujeto activo será el ente delegado por el Estado para el cobro del tributo, es decir las Administraciones Tributarias como los municipios (poder delegado o derivado).

En nuestro Código Tributario Ley 1340 y Ley 2492 el mismo articulado 21, prevé que “el sujeto activo de la relación jurídica tributaria es el Estado, cuyas facultades de recaudación, control, verificación... etc. son ejercidas por la Administración Tributaria Nacional, departamental y municipal dispuestas por ley”. En todos los casos el sujeto activo del Poder Tributario será siempre el Estado.



1.4.4 CRITERIOS DE ATRIBUCIÓN DEL PODER TRIBUTARIO

Entre los criterios¹⁵ que explica la doctrina sobre la atribución de la potestad tributaria podemos señalar los siguientes:

1.4.4.1 NACIONALIDAD

Es el criterio más antiguo, consiste en sostener que el derecho a gravar deriva de la nacionalidad del contribuyente, entendida como el vínculo que une al individuo con el país donde ha nacido o se ha nacionalizado. Cualquiera sea el lugar donde el nacional o nacionalizado trabaje, obtenga ganancias o ingresos, o posea sus bienes, debe tributar en el país del que es ciudadano, un claro ejemplo es el país del norte (EE.UU.). Emerge un vínculo personal y político, porque los nacionales de un país pueden ingresar cualquier momento a su país, gozando de la protección del mismo.

1.4.4.2 DOMICILIO

El Derecho Tributario crea su propio concepto, en base a lo desarrollado por el Derecho Civil, de acuerdo a este criterio la facultad de gravar corresponde al Estado donde el contribuyente radica con carácter permanente y estable. Es necesario destacar diferencia entre el domicilio civil y el fiscal. El fiscal se apoya en elementos tangibles que facilitan la recaudación del tributo, quedando reducidos los elementos del domicilio civil (corpus y animus) al corpus.

1.4.4.3 RESIDENCIA

Este criterio se diferencia del criterio del domicilio en que para atribuir potestad tributaria se tiene en cuenta la simple habitación o radicación en un lugar, sin intención de permanencia definitiva; es aplicado solo a personas naturales. Es el que domina en la actualidad, defendido por los países desarrollados.



1.4.4.4 ESTABLECIMIENTO PERMANENTE O “ESTABLE”

Este concepto surge en Prusia, en la legislación alemana, se cobraba al mercader por el hecho de vender en otro lugar. El Establecimiento Permanente es el emplazamiento o instalación que sirve para el ejercicio de la actividad económica en un país por parte del propietario domiciliado o ubicado en el extranjero. El hecho de que exista un Establecimiento Permanente en un país, le da derecho a ese país, a gravar la actividad económica que ahí se genere. En los países subdesarrollados se concibe al Establecimiento Permanente en un concepto más amplio que en los países desarrollados.

Se considera Establecimiento Permanente a las sucursales, agencias, oficinas, talleres, etc. es decir el apéndice de una empresa, pero no las construcciones de almacenamiento, los establecimientos de publicidad o investigación científica, las oficinas de intermediarios o comisionistas independientes, etc. Para que el lugar pueda considerarse Establecimiento Permanente debe cumplir ciertos requisitos definidos en el Art. 5 del Convenio de la OCDE, que se explican más adelante.

1.4.4.5 FUENTE O TERRITORIALIDAD

Bajo este criterio corresponde gravar al país donde está la fuente productora de ingresos (riqueza) es decir, donde los fondos que la componen tienen nacimiento. Puede ser el lugar de radicación de los bienes o donde el contribuyente realiza su actividad económica, es decir donde han sido colocados los capitales, con independencia del domicilio, residencia o nacionalidad. Criterio que mantiene nuestra legislación, expresamente en el Art. 42 de la Ley 843.

Tradicionalmente para la Doctrina europea el Poder Tributario del Estado deriva de su Soberanía, señalando que las normas tributarias producen efectos en la jurisdicción del Estado sólo dentro de las fronteras del respectivo territorio sobre el que el Estado ejerce su soberanía, sin embargo no es un principio absoluto dado que puede ser modificado sustancialmente, sea para ejercerlo



más allá de dichos límites territoriales o, inversamente, auto limitarlo aún dentro de su propia jurisdicción.

La legislación boliviana contenida en el Art. 2 del nuevo Código Tributario - Ley 2492, señala: “Las normas tributarias tiene aplicación en el ámbito territorial sometido a la facultad normativa del órgano competente para dictarlas, salvo que en ellas se establezcan límites territoriales más restringidos. Tratándose de tributos aduaneros, salvo lo dispuesto en convenios internacionales o leyes especiales, el ámbito espacial está constituido por el territorio nacional y las áreas geográficas de territorios extranjeros donde rige la potestad tributaria, en virtud a Tratados o Convenios Internacionales suscritos por el Estado” recogiendo, por una parte, el **Principio de Territorialidad** como el de **Competencia**, según el cual “Son nulos los actos de los que usurpen funciones que no les competen, así como los actos de los que ejerzan jurisdicción o potestad que no emane de la ley”, conforme establece el Art. 31 de la Constitución Política del Estado.

El referido artículo, concordante con los Arts. 8 inc. d y 135 de la CPE, extiende su eficacia sobre todas las personas y bienes que se encuentran dentro del territorio nacional y los hechos jurídicos que se realizan en él.

La territorialidad debe ser entendida -latu sensu- o sea que comprende no sólo la superficie terrestre, sino también el espacio aéreo que se extiende sobre ella y las aguas que le rodean; es necesario comprender en toda su esencia este concepto debido al progreso tecnológico – digital y comunicacional, que vive el mundo de hoy.

Con el desarrollo del Comercio Electrónico uno de los principios que se ha visto afectado es el **Principio de territorialidad**, por cuanto ya no existen Límites territoriales y la Potestad tributaria de cada Estado se ve gravemente afectada por la falta de un régimen legal.



1.4.5 PROBLEMAS DEL PODER TRIBUTARIO

De esta diversidad de criterios que coexisten en el ámbito internacional, deriva la principal causa de la Doble Imposición Internacional; asimismo ninguno de los principios ha sido adoptado rígidamente por los países, no existiendo un criterio superior a otro, actuando según los intereses de cada uno.

1.4.5.1 DOBLE O MÚLTIPLE IMPOSICIÓN INTERNA

La doble o múltiple imposición se produce jurídicamente hablando, cuando las mismas personas, los mismos bienes o los mismos actos son gravados dos o más veces por la realización del mismo hecho imponible, en el mismo período de tiempo, por dos o más entes públicos que pertenecen al mismo Estado. Es también llamado doble gravamen o super imposición.

En nuestro país a diferencia de los países federales, el poder tributario es exclusivo del gobierno central, por lo que se considera como lo dijimos anteriormente un Poder Tributario originario, las municipalidades tienen un Poder Tributario derivado (apartado II del Art. 146, 201 de la Constitución Política del Estado).

Cabe resaltar que, en Bolivia este conflicto ha sido encarado, primero, con el sistema de la Renta destinada, y luego con la Coparticipación de Impuestos.

1.4.5.2 LA DOBLE O MÚLTIPLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

La Doble Imposición Internacional, surge cuando dos o más entes jurídicos - Estados - autónomos con poder tributario independiente a nivel internacional yuxtaponen impuestos idénticos o análogos sobre un mismo hecho imponible realizado en un mismo período de tiempo, gravando a un mismo sujeto pasivo y objeto imponible, de manera que a la postre, resulta una carga fiscal global superior a la que se originaría si dicho hecho imponible se hubiera realizado con sujeción a un solo sujeto activo. Esta Doble Imposición puede ser entendida como pluri-imposición cuando los Estados perceptores del impuesto



son más de dos.

La Doble Imposición Internacional es un fenómeno jurídico tributario internacional, surge por la heterogeneidad de los sistemas tributarios que supera los esquemas nacionales.

1.4.5.3. ELEMENTOS DE LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL.

Los elementos que comprende son:

- Diversidad de sujetos activos en las relaciones jurídicas tributarias.
- Identidad de sujeto pasivo.
- Identidad de objeto imponible.
- Identidad de título impositivo.
- Identidad temporal.

1.4.5.3.1 DIVERSIDAD DE SUJETOS ACTIVOS

La Doble Imposición Internacional se origina en la yuxtaposición descoordinada de soberanías fiscales de varios Estados sobre sujetos pasivos que operan transnacionalmente, estos pueden ser: Estados, Estados federados, Cantones, Estados Miembros, Comunidades Autónomas, Organismos Internacionales, Comunidad Europea, etc. Un requisito ineludible es que cada sujeto activo de imposición debe sustentar poder tributario autónomo e independiente a nivel internacional.

1.4.5.3.2 IDENTIDAD SUBJETIVA

La presencia o ausencia de este elemento es fundamental para la existencia de Doble Imposición Internacional y diferenciar este fenómeno de otras figuras afines. En este caso la misma persona - titular de la capacidad económica - resulta sujeta a imposición por los gravámenes concurrentes, se debe analizar si las



normas que regulan los impuestos yuxtapuestos imponen sobre la misma persona la carga tributaria del hecho imponible (doble imposición jurídica).

1.4.5.3.3 IDENTIDAD SUSTANCIAL DE OBJETO IMPONIBLE

La Doble Imposición Internacional necesita de la concurrencia de impuestos de naturaleza idéntica o análoga que recaigan sobre un mismo objeto imponible; consenso en que no se requiere identidad absoluta, sino sustancial o parcial en el objeto imponible (doble imposición económica).

1.4.5.3.4 IDENTIDAD SUSTANCIAL DE IMPUESTOS

No bastan las diferencias externas o superficiales de su configuración (forma de liquidación y recaudación), deben ser características estructurales de los impuestos concurrentes como el hecho imponible, los que determinen la existencia de similitud de ambos gravámenes.

El hecho imponible, es un concepto jurídico que describe la realidad material sobre la que recae el impuesto, no la riqueza que se quiere gravar ni en sentido genérico (renta, patrimonio), sino la que efectivamente se grava y la concreta manifestación de riqueza descrita por el legislador para un tributo en particular.

Lo determinante es el presupuesto de hecho jurídico, su elemento material y especialmente, si ambos se nutren de la misma fuente de capacidad económica. Los factores que lo determinan son: La función del tributo en su sistema fiscal, la similitud de su estructura, de su naturaleza, la incidencia económica y el carácter sustitutivo del uno en relación al otro.

1.4.5.3.5 IDENTIDAD TEMPORAL

Condición necesaria para la Doble Imposición Internacional que los impuestos que se yuxtaponen lo hagan en relación con la realización del hecho imponible en el mismo período de tiempo, es decir en un mismo momento con independencia de los diferentes lapsos de devengo, liquidación y recaudación.



La doctrina sostiene que debe darse sobre imposición para que concurra una Doble Imposición Internacional, surge como consecuencia del pago que efectuaría el contribuyente cuando está sometido a dos poderes tributarios, que sería mayor que cuando está sometido a uno solo; el fenómeno es la doble imposición y la consecuencia la sobreimposición¹⁶. Los métodos de imputación, exención y división de bases imponibles buscan eliminar la sobreimposición.

1.4.5.4 MEDIDAS TENDIENTES A EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

La doble o múltiple imposición internacional constituye un obstáculo para el desarrollo económico y social de los pueblos, motivo por el que se han planteado soluciones a fin de prevenirla o atenuarla como:

La Ley uniforme entre los Estados, aspecto que se consideraba imposible por la variedad de sistemas adoptados, sin embargo, con el desarrollo del Comercio Electrónico se ha visto la necesidad de dar uniformidad en cuanto a que todos los países tengan una Ley de Comercio Electrónico, de acuerdo al modelo Aprobado por la Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional CNUDMI.

Los Tratados bilaterales o multilaterales, han sido elaborados modelos de Convenio para evitar la doble o múltiple imposición internacional, como el modelo de la OCDE, de Naciones Unidas, de Cartagena y del Pacto Andino y Disposiciones Internas estatales.

Entre los sistemas que ha formulado la doctrina para evitar la doble o múltiple imposición internacional están: La exención de rentas obtenidas o bienes situados en el exterior, los créditos y deducciones por impuestos pagados en el exterior (tax credit), descuentos por impuestos exonerados (tax-sparing), descuentos por inversiones en el exterior, no imposición en el país de origen de las utilidades no remitidas (tax-deferral privilege), deducción del impuesto pagado en el extranjero, crédito por impuesto subyacente (Underlying Tax Credit), reparto de la materia imponible, sistema de aplazamiento y división del



producto.

1.5 CONVENIOS SOBRE DOBLE IMPOSICION INTERNACIONAL SUSCRITOS POR BOLIVIA

La experiencia boliviana en los aspectos de la doble tributación se inicia a partir de la decisión 40 con el Acuerdo de Cartagena de acuerdo al artículo 89 y 47 de la decisión 24, dentro del marco del Pacto Andino. Dicha decisión se halla compuesta de dos anexos, el primero presenta un modelo de convenio para evitar la doble tributación entre los países miembros y el segundo un modelo de convenio para evitar la doble tributación entre los países miembros y otros estados ajenos a la subregión.

Conforme lo establece la Constitución Política del Estado en su artículo 59 numeral 12 concordante con el artículo 96 numeral 2 la aprobación de los tratados internacionales deben ser ratificados por el Congreso Nacional. Y a fin de respaldar los convenios de atracción de capitales al país, se cuentan con los siguientes convenios para evitar la doble imposición internacional:

- **Ley 1120, 01/11/89**, Aprueba el Convenio sobre Fomento y Protección Recíproca de las Inversiones de Capital entre República de Bolivia y Alemania, suscrito en la ciudad de La Paz el 23 marzo de 1987; como complemento, se firma también el Convenio para Evitar la Doble Tributación Internacional.
- **Ley 1131, 19/11/90**, Ratifica el Acuerdo entre la República de Bolivia y la Confederación Suiza para La Promoción y Protección Recíproca de las Inversiones, al mismo tiempo ratifica el Convenio de Co-financiamiento del Proyecto de Fondo Social de Emergencia, suscrito en La Paz el 13 de noviembre de 1987.
- **Ley 1132, 19/11/90**, Aprueba el Convenio sobre Fomento y Protección Recíproca de las Inversiones de Capital entre La República de Bolivia y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte; como complemento a



esta medida, se firma también el Convenio para Evitar la Doble Tributación Internacional.

- **Ley 1174, 04/07/90**, Aprueba el Acuerdo entre el Gobierno de la República de Bolivia y la Unión Económica Belgo- Luxemburguesa para el Fomento y Protección Recíproca de las Inversiones suscritas en Bruselas el 25 de abril de 1990.
- **Ley 1176, 10/07/90**, Aprueba el Acuerdo sobre Promoción y Protección Recíproca de las Inversiones entre Bolivia e Italia, suscrito en Roma el 30 de abril de 1990.
- **Ley 1177, 10/07/90**, De conformidad al artículo 59 atribución 12, de la Constitución Política del Estado, se aprueba el Acuerdo sobre Promoción y Protección Recíproca de las Inversiones entre Bolivia y España, suscrito en Madrid el 24 de abril de 1990.
- **Ley 1339, 07/05/92**, Aprueba y ratifica el Convenio sobre Promoción y Protección Recíproca de las Inversiones suscrito el 20 de septiembre de 1990, entre el Gobierno de Bolivia y el Reino de Suecia; como complemento al convenio, se firma también el Convenio para evitar la Doble Tributación Internacional.
- **Ley 1433, 11/02/93**, Aprueba y ratifica el Convenio entre la República de Bolivia y la República Popular de China para la Promoción y Protección Recíproca de las Inversiones, suscrita en Beijing el 8 de mayo de 1992.
- **Ley 1573, 12/07/94**, Aprueba el Convenio entre los Gobiernos de las Repúblicas del Perú y Bolivia sobre Promoción y Protección Recíproca de las Inversiones, suscrita en Ilo el 30 de julio de 1993.
- **Ley 1586, 12/08/94**, Aprueba y ratifica el Acuerdo sobre promoción y Protección Recíproca de las Inversiones, suscrita entre el Gobierno de Bolivia y el Reino de los Países Bajos el 10 de marzo de 1992.



- **Ley 1594, 12/08/94**, Aprueba y ratifica el Convenio entre las Repúblicas de Bolivia y la Argentina para la Promoción v Protección Recíproca de las Inversiones, suscrita en Buenos Aires el 17 de marzo de 1994, como complemento al convenio, se firma también el Convenio para evitar la Doble Tributación Internacional.
- **D.S. 10343, 07/07/72**, Artículo 1o.- Ratificase la Decisión N° 40 expedida por la Comisión del Acuerdo de Cartagena en 18 de noviembre de 1971, por la que se aprueba el Convenio para evitar la Doble Tributación Internacional entre los países Integrantes de la Subregión Andina.
- **D.S. 23933, 23/12/94**, Capítulo 15, Inversiones del Tratado de Libre comercio con México.

1.6 LIMITES DEL PODER TRIBUTARIO

1.6.1 PRINCIPIOS JURÍDICOS TRIBUTARIOS

La doctrina en general, se refiere a los límites dentro de los cuáles se ejercita el poder tributario, como primer límite está la legalidad, considerando a la ley como la única y exclusiva forma de expresión del Poder Tributario, es de suma importancia porque si el Estado no ejercita su facultad de crear impuestos a través de la Ley, se consideraría como despojo de la propiedad privada, derecho consagrado en la Constitución Política del Estado Art. 7 inc. i). Consiguientemente, dentro de un Estado de Derecho el sujeto pasivo será sometido al pago de un impuesto solamente en virtud de la ley.

Asimismo, no solo se debe considerar a las limitaciones formales relacionadas con el alcance de la Ley, es importante considerar los límites o garantías materiales, como la capacidad contributiva, la generalidad, la proporcionalidad y la equidad.

De acuerdo a la Constitución Política del Estado reformada y aprobada por Ley



1615 de 6 de febrero de 1995, el Art. 27 prevé “Los impuestos y demás cargas públicas obligan **igualmente** a todos. Su creación distribución y supresión tendrán carácter **general**, debiendo determinarse en relación a un sacrificio igual a los contribuyentes, **en forma proporcional o progresiva** según los casos”. Principios consagrados en la Carta Magna, que explicamos a continuación:

1.6.1.1 PRINCIPIO DE LEGALIDAD

Enunciado que expresa que el tributo solo puede ser impuesto por la ley bajo el principio Nullum tributum sine lege (no hay tributo sin ley previa), es en este sentido que ninguna disposición jerárquicamente inferior puede imponer un tributo.

Nuestra Constitución Política del Estado, en el Art. 26 impone: “ Ningún impuesto es obligatorio sino cuando ha sido establecido conforme a las prescripciones de la Constitución. Los perjudicados pueden imponer recursos ante el Tribunal Constitucional contra los impuestos ilegales. Los impuestos municipales son obligatorios cuando en su creación han sido observados los requisitos constitucionales”.

1.6.1.2 PRINCIPIO DE GENERALIDAD

Llamado también principio de universalidad, supone la aplicación de la carga impositiva a todas las personas, bienes y actividades que se desarrollan dentro del territorio, es decir que, debe alcanzar a todos sin discriminación, este principio va ligado al principio de capacidad contributiva.

Una de las características de este principio consiste en que, ninguna de las unidades contributivas debería quedar exenta de su contribución al sostenimiento del fisco por cuanto los objetivos de bienestar colectivo que se buscan con los tributos alcanzan a todos. Los servicios públicos que pone el Estado a disposición de la población están al alcance de todos, por lo tanto, es justo que todos contribuyan a su sostenimiento. En nuestro país se limita a un buen deseo de la norma legal que no se cumple objetivamente¹⁷, por razones de orden político en los llamados regímenes especiales.



Sin embargo, este principio se ve quebrado por las exenciones tributarias, condonaciones que constituyen actos de liberalidad del Estado, y que están contenidos en la misma ley en razón del territorio (Cobija, Oruro) sector (industrias o áreas de la economía que se quieran promover) y las condiciones del sujeto pasivo (beneméritos con respecto a sus inmuebles).

Hay Constituciones como la mexicana que prohíben expresamente las exenciones tributarias, reafirmando el principio de generalidad; sin embargo, en el caso boliviano nuestra constitución no prohíbe expresamente el tratamiento de las exenciones, razón por la que la ley las permite; esto principalmente con el afán de promover determinadas actividades en áreas geográficas abandonadas o en desastre, atraer inversiones extranjeras, etc., por lo que sería muy discutible la validez de darle a este principio carácter constitucional.

1.6.1.3 PRINCIPIO DE IGUALDAD

Este principio hace alusión a la igualdad de la capacidad contributiva, a fin de que la norma tributaria se aplique con justicia, y la carga tributaria sea distribuida entre todos los ciudadanos del país.

Este principio constitucional no es un concepto matemático, ni general, menos absoluto, por lo que no debe entenderse como una regla aritmética para cobrar tributos por igual a todos, tampoco se reduce a la igualdad ante la ley en que todos deben ser tratados con aplicación de los mismos principios legales, sino que, debe respetar las desigualdades naturales y atender a las circunstancias específicas de cada sector, hecho, circunstancia y materia. Es decir que los legisladores deben cuidar de que se dé un tratamiento idéntico a los contribuyentes de un mismo grupo con similares características constitutivas.

La igualdad se convierte así en un concepto relativo, pues no puede tratarse a todos por igual, la aplicación mecánica y matemática de una norma de manera igualitaria, conduciría a las mayores injusticias, motivo por el cual el legislador



debe dar un tratamiento igual entre iguales y a los desiguales también igualmente entre sí, pero de manera diferente de los primeros, precautelando que no se establezcan privilegios - podría entenderse que la igualdad significa prohibir las excepciones y los privilegios.

La igualdad quiere decir igualdad de tratamiento en igualdad de condiciones y para el cumplimiento óptimo de este principio, lo ideal sería que se pudiera medir la capacidad contributiva de cada unidad económica, y distribuir la presión tributada de acuerdo con esa capacidad; sin embargo, eso constituye una utopía.

1.6.1.4 PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD

Al respecto nuestra norma no es muy clara en cuanto a lo que debe entenderse por proporcional o progresivo y cuál es el sacrificio igual de los contribuyentes.

El Principio de proporcionalidad se refiere a que las contribuciones, sean en proporción a la capacidad contributiva de los obligados al pago de tributos, (no se refiere a la alícuota del impuesto) deben determinarse en relación a un sacrificio igual de los contribuyentes en forma proporcional y progresiva; lo aportado no debe resultar desproporcionado a la capacidad contributiva.

Progresivo es cuando la alícuota se eleva a medida que aumenta la cantidad gravada la proporcionalidad no debe ser rígida debe entenderse como graduada y se funda en el propósito de lograr la igualdad de sacrificios en los contribuyentes.

Está relacionado con la igualdad, que quiere decir igualdad a paridad de capacidad tributaria y proporcionalidad quiere decir proporcionalidad en relación a la capacidad tributaria.



La doctrina lo considera legítimo porque se funda en la base de la solidaridad social en cuanto exige más a quien posee mayor riqueza en relación con quien posee menos, porque supone que el rico puede sufragarlo sin mayor sacrificio de su situación personal. Sin embargo, el problema está en determinar cuál es la real capacidad contributiva de cada individuo.

Es posible aplicar este principio en los impuestos de renta y/o ingresos a las personas naturales, pero no así en los impuestos de consumo y ventas¹⁸, debiendo tomarse en cuenta que en los procesos de globalización y de liberación de mercado han adquirido una gran significación los impuestos al consumo.

1.6.1.5 PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

Es la aptitud económica de los individuos para contribuir a los gastos públicos, es la potencia económica o la riqueza de una persona que supera el mínimo vital.

Este principio supone una relación con la capacidad económica proporcional de los contribuyentes (de cada grupo o sector), estableciéndose escalas progresivas o alícuotas diferenciales.

1.6.2 OTROS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS

Los principios explicados anteriormente son la base del Derecho Tributario en general y de nuestra legislación en particular, sin embargo, es importante considerar los siguientes principios:

1.6.2.1 PRINCIPIO DE EQUIDAD

Se traduce en introducir elementos de justicia en la aplicación de los tributos y en su cobro, además que permita al contribuyente tener un trato razonable y



equilibrado que evite la exacción; algunos autores¹⁹ lo vinculan con la no confiscatoriedad y con la razonabilidad.

1.6.2.2 PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA

Considerado el de mayor importancia, porque garantiza que el desenvolvimiento tributario sea normal y con estricto apego a las normas legales, esto porque la modificación del tratamiento tributario podría ocasionar perjuicios a los contribuyentes que han efectuado previsiones en sus inversiones, en los que el aspecto impositivo es muy importante. Para muchos autores la seguridad jurídica está vinculado a tres elementos: la confiabilidad, la certeza y la no retroactividad de las leyes²⁰.

Emergen también otros principios tributarios en la doctrina como: Principio de economía, Principio de unidad, Principio de periodicidad, Principio de publicidad, Principio de anticipación, Principio de equilibrio, Principio de claridad, Principio de exactitud, Principio de neutralidad, Principio de comodidad en el pago, Principio de productividad, Principio de discriminación de rentas gravadas y no gravadas, etc.



CAPITULO II

EL COMERCIO ELECTRÓNICO

2.1 EVOLUCIÓN HISTÓRICA DE LA INTERNET

El 2 de septiembre de 1969, hace 34 años en la Universidad de UCLA, (University of California in Los Ángeles), se estableció la primera conexión entre dos ordenadores²¹, considerándose la primera conexión cibernética y el debut de la larga e interminable autopista de la información. Tres décadas después, unos 200 millones de personas en todo el planeta dependen de sus ordenadores.

El año 1969 el Departamento de Defensa de los Estados Unidos desarrolló un sistema de comunicación, considerado experimental, llamado ARPANet (Advanced Research Projects Agency – Network traducido al español como Agencia de Proyectos de Investigación Avanzada del Pentágono). El proyecto ARPA fue creado por el Gobierno de EEUU para responder a los avances de los soviéticos y sus investigaciones espaciales, ellos pensaban que si existía un sistema informático que uniera a distintos investigadores para compartir sus estudios se ganaría a Moscú en la carrera espacial.

Esta red conectaba las redes de los departamentos militares de los EEUU, con el fin de que las comunicaciones no se interrumpieran si alguna de las instituciones era destruida a causa de un ataque nuclear que pudiera dejar aisladas a instituciones militares y universidades. Luego se incluyó a organizaciones e instituciones de investigación relacionadas con la defensa.

Uno de los padres de la Red, fue Leonard Kleinrock ingeniero que creó el método de transmisión de información entre ordenadores, Kleinrock: conectó el primer ordenador de UCLA en la red ARPANet la matriz de Internet.

2.1.1 PROTOCOLO DE INTERCAMBIO DE PAQUETES

La red denominada ARPANet se basaba en el protocolo de intercambio de paquetes, que es un sistema que divide la información en partes y las envía



una por una al ordenador de destino con un código de comprobación, información que pudiera ser entendida independientemente de sus sistemas operativos. Si el código de comprobación no es correcto se solicita al ordenador de destino que vuelva a enviar los paquetes correctos.

El primer protocolo utilizado por ARPAnet fue el denominado NCP (Network Control Protocol), que se empleó en la red hasta 1982, ese año se adoptó el protocolo TCP/IP con un lenguaje universal, procedente de los sistemas Unix que empezaban a ejercer un silencioso dominio dentro de ARPAnet.

El TCP "Trasmisión Control Protocol" convierte los mensajes en un caudal de paquetes en el ordenador fuente y los reordena en el ordenador destino.

El IP "Internet Protocol" maneja las direcciones comprobando que los paquetes caminan por múltiples modos e incluso por múltiples redes con múltiples estándares.

En 1969 se interconectaron 4 computadores de diferentes clases ubicados en distintas ciudades y poco después, se interconectaron redes completas dispersas, cada una de tecnología y fabricante diferente.

A comienzos de los años 70, la red ARPAnet consistía en 10 ordenadores individuales que unían varias universidades con centros de investigación del Gobierno. Durante los 70, ARPAnet creció, su estructura descentralizada facilitó la expansión y contrariamente a las redes standard de las empresas, se podía acomodar a diferentes tipos de ordenador. En tanto y en cuanto una máquina individual pudiese hablar el lenguaje de conmutación de paquetes de la nueva y anárquica red, su marca, contenidos e incluso su propietario eran irrelevantes.



En 1973 se incluyó en la red el primer enlace satelital, entre California y Hawai; así como los primeros enlaces de larga distancia por línea telefónica. A lo largo de tres décadas, Internet ha pasado de las manos de científicos y militares a las de empresas y consumidores.

Vinton Cerf, es otro de los artífices de la red, señala que la Internet realmente nació más tarde y no en la década del 60-70, precisamente cuando él y Bob Khan, el presidente de la Corporación Nacional de Investigación, crearon en 1974 un protocolo que permitió a ARPAnet el comunicarse con otras redes de ordenadores. Este protocolo, es el TCP/IP, que se convirtió en el estándar de la red de redes en 1983, fecha que algunos apuntan como el verdadero nacimiento de Internet.

2.1.2 INTERNET EN LA DÉCADA DE LOS 80'

En la década de los 80, se extendió y llegó a las universidades y otras organizaciones públicas; en las universidades estadounidenses se desarrolló en gran medida el ARPAnet, percatándose de las enormes posibilidades de intercambio de información que representaba este proyecto, sobre todo, después que Ray Tomlison crease en 1971 un programa capaz de enviar mensajes entre ordenadores, fue el primer programa para enviar correo electrónico, Tomlinson invento el uso de: @²².

El nombre de "Internet" comenzó a difundirse precisamente desde 1983 y la Red continuó desarrollándose en un ambiente universitario y militar. Con el apoyo de la Fundación Nacional de Ciencia de EE.UU. se conectaron más universidades, entre 1985 hasta 1995. Así también pudieron tener acceso a ella, empresas comerciales y organizaciones de todo tipo. **ARPANET es la “madre” de la actual Internet.**

2.1.3 EL FINAL DE ARPANET

La red ARPAnet propiamente dicha, expiró en 1989, sus usuarios apenas se dieron



cuenta, pero las funciones de ARPAnet no solo continuaron, sino que mejoraron firmemente. El uso del estándar TCP/IP para redes es ahora algo global. ARPAnet fue sustituida por MILnet (exclusivamente para el gobierno de EEUU) y por NSFnet (Fundación Nacional de Ciencia) de EEUU, como organismo coordinador de la red central de Internet.

2.1.4 INTERNET EN LA DÉCADA DE LOS 90´

El índice de crecimiento de Internet a comienzo de los años 90 es espectacular, se extiende más rápidamente que los teléfonos móviles y que el fax, Internet crecía a un ritmo de 20% mensual. El número de ordenadores con conexión directa al TCP/IP se ha estado doblando anualmente desde 1988.

Durante los siguientes años aparecieron nuevas redes como USEnet y BITnet, cuyas conexiones dieron nacimiento a la Internet.

En 1989, Tim Berners Lee investigador del Centro Europeo de Investigación Nuclear (CERN), inventó en Ginebra un sistema de intercambio de información en la Red con posibilidades multimedia, naciendo así el World Wide Web, el elemento que más ha contribuido a popularizar el Internet. En 1993 apareció MOSAIC el primer navegador, en septiembre del mismo año se inició el primer servidor WEB en español.

En 1994 se eliminan las restricciones de uso comercial de la red y el gobierno de EE.UU. deja de controlar la información de Internet, nace la empresa NETSCAPE y con ella un nuevo navegador (Navigator).

Con el auge de las computadoras personales, la red se extendió fuera del mundo académico y de las organizaciones públicas, para conquistar las organizaciones privadas y a las personas en general, para otros fue durante este proceso de expansión que surgió el nombre de "Internet". En 1995 se considera el gran boom de la Internet, nace la red comercial y se desarrolla definitivamente el COMERCIO ELECTRONICO.



Las computadoras o equipos conectados a Internet pertenecientes a entidades gubernamentales, universidades, organizaciones, empresas, usuarios particulares, etc., desde entonces continuamente ofrecen o buscan información en la red, desarrollando la comunicación y mejorando las relaciones interpersonales o institucionales a distancia sin que existan límites geográficos; anunciando infinidad de posibilidades, que hoy son realidad como el Comercio Electrónico, el teletrabajo, la educación a distancia (Post Grado y Maestrías), la Telemedicina, etc.

2.2 CONCEPTO DE INTERNET

Es la Red Informática de comunicación e intercambio de información más grande del mundo entre computadoras, mediante un lenguaje común²³.

Es una red internacional o de computadoras interconectadas, que permiten comunicarse entre sí a decenas de millones de personas, así como acceder a una inmensa cantidad de información de todo el mundo²⁴.

Podemos decir que es una verdadera Red de Redes compuesta por miles de redes más pequeñas de todo tipo y millones de computadoras interconectadas entre sí, tanto de instituciones públicas y privadas de diversos sectores de la economía mundial que permite la comunicación e intercambio de información entre sí, donde no existe un dueño único ni un gobierno que la rija.

2.3 CARACTERÍSTICAS DE LA INTERNET

- Es una red abierta, puesto que cualquiera puede acceder a ella.
- Es interactiva, ya que el usuario genera datos, navega y establece relaciones.
- Es internacional, en el sentido de que permite trascender las barreras nacionales.
- Hay multiplicidad de operadores.



- Tiene una configuración de sistema autorreferente y por ello carece de un centro que pueda ser denominado “autoridad”, opera descentralizadamente y construye el orden a partir de las reglas del caos.
- Tiene aptitud para generar sus propias reglas sobre la base de la costumbre.
- Muestra una aceleración del tiempo histórico.
- Permite una comunicación en “tiempo real” y una desterritorialización en la relación jurídica.
- Disminuye los costos de transacción.

Un análisis hecho sobre el tiempo transcurrido, desde el descubrimiento hasta la difusión masiva de los medios de comunicación en la historia de la humanidad, refleja que al igual que la palabra hablada, la escritura, la imprenta; el Internet constituye un verdadero hito en la historia de la comunicación, alcanzando 50 millones de usuarios en 4 años en menor tiempo que el transistor que llegó en 5 años, la televisión en 13 años, el radar en 15 años, las computadoras en 16 años, la radio en 38 años, el teléfono en 56 años, la fotografía en 112 años²⁵.

2.3.1 EL CORREO ELECTRÓNICO

El correo electrónico, es una aplicación de Internet, es el servicio básico consiste en el establecimiento comunicativo entre emisores y receptores en tiempo real, mediante la utilización de ordenadores o computadoras, usando la internet a través de códigos personales, posibilitando un intercambio de mensajes.

El correo electrónico es rápido y eficiente, lo que justifica su enorme crecimiento; su bajo costo es una razón fundamental para que sea la herramienta ideal para realizar un primer contacto con las Intranets y Extranets, viene siendo el medio más conveniente para el envío de mensajes, documentos, planillas y otros.



Comparado con otras tecnologías de comunicación, como el fax, el teléfono o el correo común, el “e-mail” es infinitamente más ventajoso, es sin duda, el medio de comunicación con la mejor relación costo-beneficio que existe en la actualidad²⁶.

2.3.2. WORLD WIDE WEB (WWW)

Es también una aplicación de internet. La www o telaraña global es el invento del físico Tim Berners-Lee²⁷, el 2º gran invento de internet (el 1º TCP-IP), escribía muchos informes y estudios llenos de notas al pie que resultaban muy difíciles de seguir, es así que diseñó un sistema tal que al hacer clic sobre la palabra apareciera en pantalla otro documento. Desarrolló el hipertexto o páginas HTML (Hyper Text Markup Lenguaje), superando y reemplazando a FTP-Data y a TELnet entre otras, los links = ENLACES El primer programa explorador de Internet

La WWW es por lo tanto una colección de documentos repartidos por todo el mundo en servidores Web que contienen texto, imágenes sonido, esta combinación de elementos se la conoce como MULTIMEDIA.

2.4 CONCEPTO DE INTRANET

La intranet es un nuevo concepto para el manejo de información corporativa, son redes informáticas corporativas basadas en la tecnología y los servicios de internet adaptados a los límites físicos y a las características particulares de cada organización²⁸.

2.5 MEDIOS INFORMÁTICOS

El comercio electrónico es uno de los más novedosos medios informáticos de nuestro tiempo, a estos recursos podemos definirlos como un conjunto de equipos (hardware), instalados en oficinas u hogares, que utilizan - según su especialidad - determinadas herramientas (software) para su operatividad, con el objetivo de crear, ordenar, codificar, transmitir y almacenar información



externa, interna o confidencial con fines científicos, comerciales, informativos y/o formativos en tiempo real.

2.6 CONCEPTO DE COMERCIO

Etimológicamente la palabra Comercio deviene del latín *commereium*: cum = con y *merx*, *mercis* = mercancía.

Es simultáneamente un fenómeno jurídico y un fenómeno económico; es una actividad lucrativa, consiste en intermediar directa o indirectamente entre productores y consumidores, con el objeto de facilitar y promover la circulación de la riqueza, es la industria de la intermediación (Scoloni) ²⁹

El comercio tradicional se efectúa mediante documentos tradicionales Contratos tradicionales (papel), firma manuscrita (rubricados), forma de pago tradicional (ver avances = tarjeta de crédito). El contrato de compra-venta, es el primer extraordinario aporte que el derecho a hecho al comercio; es claro que el contrato de compra-venta no pudo adquirir su pleno desarrollo mientras no se inventó la moneda ni se descubrió el crédito.

2.7 DEFINICION DE COMERCIO ELECTRONICO

La Comisión de la Unión Europea, en la comunicación denominada Una iniciativa europea en materia de comercio electrónico (COM.97.157) lo define como el “desarrollo de actividad comercial y de transacción por vía electrónica y comprende actividades diversas: la comercialización de bienes y servicios por la vía electrónica; la distribución on line de contenido digital, la realización por vía electrónica de operaciones financieras y de bolsa; la obra pública por vía electrónica y todo procedimiento de ese tipo celebrado por la administración pública” ³⁰.

El Departamento del Tesoro de los Estados Unidos en el documento conocido como Treasury White Paper lo define como “la habilidad de realizar transacciones entre dos o más partes, involucrando el intercambio de bienes o



servicios, mediante la utilización de herramientas y técnicas electrónicas”³¹.

Apol.Lonia Martínez Nadal³² define en sentido amplio al Comercio Electrónico como: “Todo intercambio de datos por medios electrónicos, esté relacionado o no con la actividad comercial en sentido estricto”. Y lo define en sentido restringido como: “Transacciones comerciales electrónicas de compra venta de bienes o prestación de servicios, así como de negociaciones previas y otras actividades ulteriores relacionadas con las mismas, aunque no sean estrictamente contractuales (por ej. pagos electrónicos), desarrolladas a través de los mecanismos que proporcionan las nuevas tecnologías de la comunicación (como el correo electrónico o el World Wide Web, ambas aplicaciones de Internet, o el EDI Electronic Data Interchange en su vertiente comercial)”.

Para Charles E. McLure Jr.³³ es “el uso de la red informática para facilitar las transacciones que involucran la producción, la distribución, la venta y la entrega de bienes y servicios dentro del mercado”.

Es el Intercambio de valor entre un vendedor y un consumidor por bienes y servicios, efectuado vía Internet u otro tipo de tecnología; los bienes y servicios pueden ser enviados físicamente al comprador o vía red, disfrutados directamente on-line.

2.7.1 CONCEPTO RESTRINGIDO

Hay posiciones doctrinales que indican que el Comercio Electrónico solo abarca las transacciones en la que todo el proceso se realiza vía electrónica, incluso la recepción del bien:

- Via Internet
- On - Line

2.7.2. TIPOS DE COMERCIO ELECTRÓNICO

Como quiera que el comercio electrónico implique la conjunción del mundo físico con el virtual, se puede hablar de dos tipos de comercio electrónico.



2.7.2.1 COMERCIO ELECTRÓNICO “INDIRECTO”

Pedidos electrónicos de bienes materiales tangibles que se entregan a través de canales tradicionales como el correo o los servicios de mensajería, depende de factores externos, como la eficiencia del sistema de transporte, estos productos necesariamente deben llegar físicamente al consumidor (como la ropa, un aparato eléctrico o alimentos).

2.7.2.2 COMERCIO ELECTRÓNICO “DIRECTO”

Se refiere a que todo el proceso, como selección del producto, pedidos, e incluso pagos electrónicos, entregas de productos y prestaciones de servicios intangibles "on-line" en línea, a través de las redes, como programas informáticos, libros o revistas electrónicas, servicios de asesoramiento, recreativos y de información, un curso o datos estadísticos.

En nuestro criterio el Comercio Electrónico abarca a todos los bienes (materiales, inmateriales y servicios), es cualquier forma de transacción comercial en la que las partes interactúan electrónicamente independientemente del modo en que el consumidor recibe el bien. Se efectúa a través de documentos electrónicos, contratos electrónicos firmados digitalmente cuya forma de pago puede ser también electrónica.

2.7.3 NATURALEZA JURIDICA DEL COMERCIO ELECTRONICO

Contrato de: a) compra – venta

b) servicios

Legislación española: compra-venta a distancia.

Dir. U.E. Nº 97-7-CE define la venta a distancia: “Cualquier acuerdo entre un proveedor y un consumidor sobre bienes o servicios celebrado en el marco de un sistema de ventas que utiliza masivamente una o más técnicas de comunicación a distancia para la celebración del contrato”.



Las técnicas de venta a distancia son: radio, televisión, teléfono, videotexto, telefax y el correo electrónico.

2.7.4 CLASIFICACION

Por el bien o servicio se pueden clasificar en:

- Productos en formato digital como música, videos, software
- Servicios como consultorías, bases de datos.
- Productos materiales como libros, ropa, maquinaria, (son entregados por correo, mensajería, avión, etc.)
- Servicios no entregados directamente por la red como servicios financieros como tarjetas de crédito, préstamos, etc.

Por la orientación de la gestión comercial en:

- Business to consumer (B2C) = tiendas virtuales.
- Business to business (B2B) = entre empresas, es el sector de mayor crecimiento.

2.7.5 PARTES INVOLUCRADAS EN EL COMERCIO ELECTRONICO

Las partes involucradas pueden ser:

- Los proveedores u ofertantes.
- Los consumidores o usuarios.
- Las entidades certificadoras.
- Las entidades financieras.



2.7.6 DIFERENCIA ENTRE COMERCIO ELECTRÓNICO Y NEGOCIO ELECTRÓNICO

El término negocio electrónico hace referencia al uso de Internet en las diferentes fases del ciclo de vida de una empresa; es decir, incluye tanto la compra-venta de productos, facturación, gestión de la información, atención al cliente, publicidad, intercambio de información entre clientes y proveedores, selección de socios potenciales, etc., en tanto el comercio electrónico únicamente hace referencia a la compra, venta (intercambio de bienes) de productos empleando Internet.

A través de la Internet aparece un número creciente de formas de realizar las transacciones comerciales, y se caracteriza por su evolución a una mayor complejidad de los modelos, como por ejemplo las tiendas virtuales (el comerciante lleva el control total de todas las operaciones y catálogos), Plaza comercial (varias tiendas aparecen en un dominio común compartiendo infraestructuras y gastos). Existen también modelos de mayor complejidad, como los dedicados a licitaciones, subastas y plataformas de colaboración o bien, los que tienen contemplado un programa de atención al cliente y actualización automática de inventarios.

Técnicamente una tienda virtual es un conjunto de páginas Web, generadas dinámicamente a partir de una base de datos, un grupo de plantillas y un conjunto de recursos cuya finalidad es ofrecer a los usuarios un sistema para poder realizar los pedidos y pagos de forma fácil, es un dispositivo que permite al visitante ir seleccionando productos y ponerlos en su carrito de compras que puede cambiar por otros o eliminar. Conforme los productos y la forma de pago seleccionada el pedido tendrá un tratamiento pertinente para hacerlo llegar al cliente.



Un aspecto muy importante es, determinar la ubicación (hosting) de la tienda virtual, que bien puede ser en la propia empresa, con un proveedor de servicios o soluciones en Internet (ISP o ASP), o dentro de un centro comercial virtual, esto para fines de poder determinar un establecimiento permanente.

2.7.7 VENTAJAS FUNDAMENTALES DEL COMERCIO ELECTRÓNICO

El comercio electrónico ha creado vitrinas ó escaparates virtuales mediante la pantalla de las computadoras podemos acceder a todo tipo de información, si deseamos comprar algo podemos visitar supermercados, tiendas, boutiques e industrias de cualquier país del mundo, seleccionar nuestro objeto de compra, elegir según nuestro gusto o necesidad, y ejecutar la transacción. Obviando de esta manera, los tradicionales actores de las operaciones comerciales hasta ahora conocidos.

2.7.7.1 BENEFICIOS ESTRATÉGICOS

- **Alcance global**, es conocido como el comercio de la globalización, el intercambio de información, la elección de los productos (sean bienes o servicios) puede hacerse sin importar la localización geográfica del servidor.

El vendedor puede colocar sus productos en cualquier región geográfica, con la garantía de que siempre estarán a disposición de los clientes, los bienes (productos, modelos) más recientes.

- **Incremento de la información de los clientes**, permite el acceso a más información y su entorno, facilitan y permiten búsquedas profundas no lineales que son iniciadas y controladas por los clientes, por lo tanto, las actividades de mercadeo mediante la red están más impulsadas por los clientes que aquellas proporcionadas por los medios tradicionales.



- **Estudio de mercados**, permite conocer y potenciar el mercado, existe una variedad impresionante de productos que se pueden adquirir en cualquier parte del planeta, desarrollándose nuevas oportunidades de negocios que facilita la investigación y comparación de mercados.
- **Proximidad a los clientes en cuanto a sus necesidades y expectativas**, las empresas llegan a consumidores y lugares nunca antes soñados, permitiendo satisfacer todas las necesidades que pudieran tener los clientes, por la gran variedad de opciones, incluso no se requiere una infraestructura física para poder operar.
- **Potenciación de la imagen empresarial**, una empresa por más pequeña que sea, puede ser conocida en cualquier parte del mundo, lo que sin duda coadyuvara en su crecimiento, utilizando al internet como un medio publicitario y una ventana al mundo.
- **Aumento de la competitividad**, al existir mayores opciones aumenta la competitividad entre las empresas, el incremento en la competencia mejora la calidad, variedad de los productos y servicios.
- **Mejora procesos de abastecimiento**, permite la compra por comparación y acelera el proceso de encontrar los artículos de diferentes cotizaciones, los productos y servicios están a la medida y gusto del cliente.

2.7.7.2 BENEFICIOS OPERATIVOS

- **Disminución y/o reducción de costos**, se produce una drástica reducción de los costos operativos en las transacciones comerciales. Por ejemplo, los productos digitales (software) pueden entregarse de inmediato, dando fin de manera progresiva



al intermediarismo.

- **Reducción de cadenas de oferta**, el mercadeo intenta satisfacer las necesidades de los clientes en base a los beneficios que busca, de alguna forma esta situación puede llegar a reducir los canales de comercialización, permitiendo que la distribución sea eficiente al reducir sobrecosto derivado de la uniformidad, automatización e integración a gran escala de sus procesos de administración.
- **Respuesta rápida a las necesidades**, el mercado intenta satisfacer las necesidades de los clientes en base a los beneficios que este busca, el uso empresarial de la Web reduce errores, tiempo y sobre costos en el tratamiento de la información, eliminando demoras entre las diferentes etapas de los subprocesos empresariales. La automatización que traen las computadoras conectadas a la red permite ahorrar tiempo y dinero, pues se consigue operar a nivel mundial las 24 horas de los 365 días del año.
- **Actualización de catálogos inmediata**, los catálogos y especificaciones de los productos serán los más actuales garantizando información precios y existencia de productos
- **Oferta de mejores servicios**. Un sitio Web se encuentra disponible las 24 horas del día bajo demanda de los clientes, de igual forma se puede disminuir el tiempo que se tardan en realizar las transacciones comerciales, incrementando la eficiencia de las empresas en cuanto a los servicios que presta.



- **Mejora de los canales de comunicación.** Los compradores y vendedores se contactan entre sí de manera directa, eliminando así restricciones que se presentan en tales interacciones, la mayoría de las empresas utiliza el Web para informar a los clientes sobre la compañía, los productos o servicios que estos prestan, tanto mediante comunicaciones internas como con otras empresas y clientes. La comunicación directa permite obtener información relevante de los clientes con el propósito de servirles de manera eficaz en las futuras relaciones comerciales.

2.8. POSICIONES RESPECTO A LA REGULACION DE LOS MEDIOS TECNOLOGICOS

La influencia que tienen los cambios tecnológicos, tanto en la economía, sociología, filosofía, se ve también en el Derecho, en líneas generales, podemos decir que existen dos posiciones: la ontológica y la analógica.

2.8.1 LA POSICIÓN ONTÓLOGICA

Muestra que ha surgido un mundo virtual en el éter, llamado “ciberespacio” que es diferente al mundo físico, es un mundo digital con nuevos ciudadanos denominados netchitizens³⁴ que significa navegante feliz socialmente aislado y sin capacidad crítica, los hacker que son individuos que invierten su tiempo en penetrar sistemas y redes para sustraer o modificar información, los cracker individuos que intentan eludir la protección contra copias de un programa software y en campo fiscal los ciberevasores, y así van surgiendo nuevos ciudadanos con libertad de expresión, que interactúan en un nuevo espacio, un nuevo tiempo, comunicándose con un nuevo lenguaje; por ello se dice que nadie es dueño de la internet que es de todos y de nadie, se gobierna sola, sobre esto surgen a la vez dos criterios:

1º Que la internet debiera auto regularse, surgiendo una Constitución digital, jueces virtuales, Ley informática; alejándose de las regulaciones de los Estados



y estar controlada por un ente privado.

2º Que la internet no se regule por la imposibilidad que esto implica, existiendo dificultad por la amplitud y el anonimato en el que se desarrolla, no existen privilegios, ni distinción de razas, idiomas, etc.

2.8.2. POSICIÓN ANALÓGICA

Plantea que las costumbres practicadas tradicionalmente ven su equivalente en las que han surgido en internet, como por ejemplo la firma digital en lugar de la manuscrita, la celebración de los contratos, elimina el papel, pero es similar a los contratos celebrados entre no presentes especificado en el Código Civil (contrato por teléfono), la propiedad intelectual, y similares que pueden aplicarse por analogía a todo lo que conlleva la internet.

De ambas posiciones podemos concluir que la primera, peca de fantasiosa, no se puede concebir un mundo paralelo al real, libre de la reglamentación, entraríamos en anarquía y sin un control habría inseguridad jurídica, tanto en el mundo irreal como en el real.

La segunda posición es muy limitada e insuficiente para cubrir los nuevos desafíos que se presentan en la internet el e-commerce electrónico, y de acuerdo a lo investigado el aspecto fiscal es de suma importancia para cualquier Estado, situaciones que en muchas legislaciones como la nuestra no se ha previsto aún.

La analogía debe ser aplicada en base a los principios jurídicos y valores constitucionales ya existentes, tanto para lo tradicional como para lo virtual, en el aspecto fiscal, las transacciones efectuadas por medio del Internet se encuentran en constante crecimiento, siendo evidente los beneficios y perjuicios que genera esta nueva herramienta de comercialización, por lo que nuestro país debe adoptar políticas tributarias, para la obtención de mayores beneficios.



CAPITULO III

LA TRIBUTACIÓN EN EL COMERCIO ELECTRÓNICO

3.1 REGULACIONES AL COMERCIO ELECTRÓNICO

A medida que desarrolla el Comercio Electrónico, surge una serie de conflictos e incertidumbres, un claro ejemplo es el aspecto fiscal, pues las transacciones comerciales son cada vez más importantes y ninguna legislación, ni las más modernas, han podido regularlo a tiempo; es por ello que tanto organismos internacionales como los países industrializados, han discutido posiciones al respecto prescindiendo reuniones, convenciones y tratados con la clara expectativa de no frenar el avance de esta revolución por ser de gran interés para estos países desarrollados - EEUU y la Comunidad Europea - y garantizar el flujo de ingresos tributarios para sus respectivas arcas fiscales.

Es evidente que el Internet permite multiplicar la actividad comercial lo que se traduce en mayores beneficios para quien utiliza este medio tecnológico, por lo que debería esperarse mayores ingresos fiscales, sin embargo, la facilidad de la transmisión de bienes o servicios, permite un intercambio sin control y por lo tanto una evasión y elusión al cumplimiento de las obligaciones tributarias.

La Comisión de Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional (CNUDMI), observando que un número creciente de transacciones comerciales internacionales se realizan por medio del intercambio electrónico y por otros medios de comunicación, como el Comercio Electrónico y a fin de garantizar la seguridad jurídica en este contexto, ha propuesto una ley modelo que facilite el uso del comercio electrónico y sea aceptable para los Estados cuyos sistemas jurídicos son diferentes, permitiéndoles establecer relaciones económicas internacionales armoniosas.



3.2 LEY MODELO SOBRE COMERCIO ELECTRÓNICO APROBADA POR LA COMISIÓN DE LAS NACIONES UNIDAS PARA EL DERECHO MERCANTIL INTERNACIONAL

La Ley Modelo de Comercio Electrónico de la CNUDMI/UNCITRAL fue aprobada por la Comisión en su 29º período de sesiones (28 de mayo al 14 de junio de 1996)³⁵, su principal objetivo fue el proporcionar una legislación que reglamente el comercio electrónico y pueda dar seguridad a los que utilicen éstos medios de comercialización, además trata el problema referido al momento y lugar de celebración de los contratos. Este problema de la coexistencia de diversos ámbitos territoriales en una misma relación, fue resuelto por la implantación de la cláusula de la “Ley aplicable”; cláusula que resolvía los problemas originados en relaciones comerciales que eran susceptibles de ser sometidas a diversas leyes para su interpretación o ejecución (Locus Regit Actum).

El problema de “multi jurisdiccionalidad” de las relaciones comerciales electrónicas no solo se limita a la determinación precisa de las reglas contractuales aplicables a una operación, sino llega a aspectos más complejos, como la coexistencia de normas tributarias que en algunos países gravan tanto al usuario y al vendedor de bienes y/o servicios en un mismo acto.

Cuando dichas normas entran en conflicto, (normas de Derecho Público vs. normas de Derecho Privado) es evidente que el problema es complejo, por la calidad de los intereses estatales involucrados, es por ello que, desde el punto de vista tributario, deben adecuarse o modificarse en algunos casos, los conceptos de Agente de Retención, Hecho Generador, Hecho Imponible, Sujeto Pasivo e incorporarse la definición de Establecimiento Principal o Permanente en nuestra legislación tributaria.



3.2.1 ESTRUCTURA DE LA LEY MODELO

La Ley Modelo sobre Comercio Electrónico, luego de examinar las observaciones de los gobiernos y de las organizaciones interesadas contempla en su contenido la siguiente estructura³⁶:

PRIMERA PARTE: Comercio electrónico en general

CAPITULO I. Disposiciones Generales

Artículo 1. Ámbito de aplicación

Artículo 2. Definiciones

Artículo 3. Interpretación

Artículo 4. Modificación mediante acuerdo

CAPITULO II. Aplicación de los requisitos jurídicos a los mensajes de datos

Artículo 5. Reconocimiento jurídico de los mensajes de datos

Artículo 5 bis. Incorporación por remisión en la forma aprobada por la Comisión

Artículo 6. Escrito

Artículo 7. Firma

Artículo 8. Original

Artículo 9. Admisibilidad y fuerza probatoria de los mensajes de datos

Artículo 10. Conservación de los mensajes de datos



CAPITULO III. Comunicación de los mensajes de datos

Artículo 11. Formación y validez de los contratos

Artículo 12. Reconocimiento por las partes de los mensajes de datos

Artículo 13. Atribución de los mensajes de datos

Artículo 14. Acuse de recibo

Artículo 15. Tiempo y lugar del envío y la recepción de un mensaje de datos

SEGUNDA PARTE: Comercio electrónico en materias específicas

CAPITULO I. Transporte de mercancías

Artículo 16. Actos relacionados con los contratos de transporte de mercancías

Artículo 17. Documentos de transporte

3.3. POSICIONES INTERNACIONALES SOBRE EL COMERCIO ELECTRONICO

3.3.1 POSICIÓN DE ESTADOS UNIDOS

Durante la administración del gobierno de Clinton, EEUU plantea la posición que permita que, en el comercio electrónico, la actividad realizada por internet, así como los servicios de computación interactivos estén libre de todo arancel e impuesto.

Ciberespacio = zona libre de aranceles (Duty – Free), libre circulación de bienes y servicios.



3.3.2 POSICIÓN DE LA UNIÓN EUROPEA

La declaración de Boon en fecha 6 de julio de 1997, plantea la necesidad de garantizar un marco fiscal neutro, donde no se impongan a estas nuevas actividades cargas más onerosas que las que gravan el comercio tradicional, aplicar normativas fiscales que no falseen los mercados, que los sistemas impositivos aporten seguridad jurídica y las obligaciones tributarias sean claras, transparentes y previsibles.

3.3.3 DECLARACIÓN CONJUNTA DE LA UNIÓN EUROPEA Y LOS EEUU.

La declaración conjunta de la Unión Europea y EEUU celebrada en fecha 5 de diciembre de 1997 formula que:

- Los impuestos sobre el comercio electrónico debían ser claros, coherentes, neutrales y no discriminatorios.
- La neutralidad impositiva significa que las consecuencias fiscales deben ser idénticas para bienes y servicios independientemente de la forma comercial utilizada, sea que se efectúe “on-line” ó “off-line”
- Las consecuencias fiscales serán idénticas para bienes y servicios independientemente de que se adquieran dentro de la Unión Europea o fuera de ella.
- Neutralidad es esencial para garantizar unas condiciones de competencia equitativas a todos los comerciantes, así como para evitar falseamientos del mercado.



3.3.4 POSICIÓN DE LA OCDE

La posición de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, emerge de la Conferencia de Ottawa de 1998, en la cual se acordó aplicar los siguientes principios de tributación al comercio electrónico:

- Neutralidad - la tributación fiscal debe tratar de ser neutral y equitativa entre las formas del comercio electrónico y entre éste y el comercio convencional, evitando la doble imposición y un trato discriminatorio.
- Eficiencia. - se deben reducir al máximo los costos de cumplimiento para las empresas y para la administración.
- Certeza y simplicidad - las reglas fiscales deberían ser claras y fáciles de entender, de forma que los sujetos pasivos conozcan su situación.
- Efectividad y justicia - la tributación fiscal deberá producir la cantidad correcta de impuestos en el momento adecuado, reduciendo al mínimo las posibilidades de evasión y de evitación.
- Flexibilidad - los sistemas tributarios deben ser flexibles y dinámicos para asegurar su evolución paralela a los avances tecnológicos y comerciales.

La conferencia de Ottawa sirvió también para confirmar la importancia de distinguir entre aranceles e impuestos. Existe amplio acuerdo respecto a la propuesta de que los productos digitales no estén sujetos a aranceles.



3.4. COMERCIO ELECTRÓNICO Y FISCALIDAD

Las nuevas tecnologías, brindan a las Administraciones Tributarias oportunidades de mejor control del cumplimiento de las obligaciones tributarias, como lo es actualmente en las nuestras Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), Servicio Nacional de Aduana, Honorable Alcaldía Municipal, que permiten la presentación de declaraciones juradas vía electrónica, cuenta con intranet, además de encontrarse en internet a través de su página WEB (impuestos.nacionales@gov.bo., aduana @gov.bo. GMLP@ gov.bo) a la que podemos acceder todos desde cualquier lugar del planeta. Sin embargo, al no existir un control técnico ni legal, los mismos medios técnicos facilitan el fraude tributario a quienes los emplean con este fin.

Podemos afirmar acertadamente que, a los ya existentes Paraísos Fiscales, se unen los nuevos Paraísos Informáticos, situación que posibilita la evasión y elusión fiscal; además la inseguridad jurídica se manifiesta para todos: Estado y sus entes públicos, entes privados, personas naturales, etc. existe incertidumbre e inseguridad jurídica al momento de pretender realizar una transacción electrónica, pagar con tarjeta de crédito, firmar electrónicamente, proporcionar datos personales, etc.

Por ejemplo, el sector empresarial se enfrenta al problema de cumplir con sus obligaciones tributarias en jurisdicciones muy diversas, lo que encarecería sin duda sus costos en asesoría jurídica y gestión administrativa, además al momento de descargar sus compras o el pago por una prestación de servicios, que los podría realizar a través de la internet; para considerarlos en su contabilidad como gastos, o ingresos según sea el caso, para el pago de Impuestos (IVA e IUE).



3.5 DESAFIOS Y PROBLEMAS QUE PLANTEA EL COMERCIO ELECTRONICO EN MATERIA IMPOSITIVA

Los desafíos y problemas que presenta el Comercio Electrónico son:

- La fiscalidad indirecta, es decir el tratamiento de impuestos indirectos como el Impuesto al Valor Agregado (IVA).
- La aplicación de impuestos
- La dificultad para localizar las actividades comerciales (potestad tributaria y jurisdicción).
- La calificación jurídica de las operaciones realizadas (compra-venta, servicio, etc.).
- Cálculo de los ingresos y/o rentas obtenidas, identificar a personas naturales y jurídicas que las obtienen.

3.5.1 LA FISCALIDAD INDIRECTA –

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA)

El Impuesto al Valor Agregado es un impuesto indirecto, es decir lo paga el consumidor final, el tratamiento en el comercio electrónico requiere una especial atención, mucho más que los impuestos que inciden en la tributación directa.

A diferencia de la Comunidad Europea que tiene al IVA armonizado en su base imponible. En los países de nuestro entorno, la alícuota del impuesto es variable, por ejemplo, en nuestro país la alícuota del IVA es fija, de 13%, en otros países es diferencial como en Colombia entre 7% y 38%, Ecuador entre el 0% y 12%, Venezuela entre 0% y 16%³⁷, como observamos no existe armonización en las legislaciones en este y otros aspectos (algunos países llevan el impuesto dentro y otros fuera).



En el caso de las prestaciones de servicio en el IVA, el lugar de gravamen se relaciona con dos criterios fundamentales: por un lado, un establecimiento (sea del prestador o del destinatario) y por el otro lado el lugar donde el servicio se realiza materialmente. Por ejemplo, una persona en un país equis contrata un servicio desde un ordenador ubicado en un país y, para que el servicio sea utilizado en el país z. La tecnología permite al vendedor desplazarse sin inconveniente hacia sus clientes, tampoco la ubicación del comprador podría ser determinada por el vendedor este podría estar en cualquier lugar.

Bajo esta perspectiva, un gran número de servicios pueden ser prestados sin que el prestador tenga que disponer de un establecimiento identificable en el país destinatario de los servicios. Los prestadores de servicios - mediante la red - no necesitan personal ni oficinas o instalaciones de ninguna clase en el país de destino.

Los problemas más reconocidos se encuentran vinculados a tres categorías de transacciones:

- El suministro de bienes tangibles de las empresas a los consumidores.
- El suministro de servicios y bienes intangibles de empresa a empresa.
- El suministro de servicios y bienes intangibles desde empresas a consumidores finales.

A manera de conocer el tratamiento del IVA, se observó la posición de la Unión Europea³⁹, que señala que los servicios on-line prestados a través de internet se sometan a imposición en la UE en el caso en que se destinen al consumo interno, mientras que no serían gravados en caso de que el servicio prestado por un operador comunitario fuese objeto de consumo fuera de la UE.



3.5.2 LA APLICACIÓN DE LOS IMPUESTOS

Cualquier cambio legislativo que como vemos es necesario, no debe suponer ni una ventaja ni una desventaja para el comercio electrónico respecto a otras formas de comercio tradicionales, por lo que debe regir el principio de neutralidad impositiva.

3.5.3 LA DIFICULTAD PARA LOCALIZAR

LAS ACTIVIDADES COMERCIALES

3.5.3.1 LOCALIZACIÓN DEL HECHO IMPONIBLE

Surge la problemática en cuanto al rastreo y localización de las transacciones electrónicas, misión casi imposible, toda vez que no existe certeza de donde se encuentran ubicados los ordenadores que procesaron dichas transacciones, imposibilitando determinar donde se ha generado el hecho imponible, situación que va a afectar la potestad tributaria y jurisdicción de los Estados.

3.5.3.2 LUGAR DE PRESTACIÓN VS. LUGAR DE CONSUMO

Resulta de vital importancia definir adecuadamente donde se considera prestado el servicio y donde éste es consumido. La tributación variará en uno y otro caso. Existen las siguientes posibilidades:

- Importación de servicios y utilización económica en el país.
- Prestación de servicios en el país y utilización económica del mismo en el exterior.
- Prestación de servicios en el exterior y utilización económica también en el extranjero.
- Prestación de servicios en el país y utilización económica en el mismo.



3.5.3.3 LOCALIZACIÓN DE LOS SUJETOS PASIVOS

Otro aspecto importante es la identificación de los sujetos, puesto que no existe un contacto físico con el individuo que está al otro lado del ordenador, existiendo el riesgo de no contarse con los datos reales de la persona natural o jurídica con la que nos comunicamos, así también la localización de la misma se desconoce, pues se puede comprar un bien o servicio desde un Estado, para que sea prestado en otro; existe la supresión y/o reducción de los intermediarios en la cadena de comercialización.

3.5.4 LA CALIFICACIÓN JURÍDICA DE LAS OPERACIONES REALIZADAS

Dentro de las transacciones desarrolladas en el Comercio Electrónico se plantea un serio problema en la distinción entre las operaciones de compra-venta de bienes y prestación de servicios, (transferencia de bien tangible o intangible y prestación de servicios) existiendo una desmaterialización de los bienes, que pueden ser transferidos vía electrónica (on-line).

Sobre el tema existe la posición que plantea la Comunidad Europea en cuanto a la legislación del IVA, siendo fundamento para la distinción la existencia o no del elemento físico.

Un servicio puede llevarse a cabo a través de una de las siguientes modalidades:

- el consumidor se traslada al país del productor;
- el servicio se traslada al país del consumidor;
- la información se envía al país del consumidor;
- el productor se desplaza al país del consumidor;
- una mercadería en la que se incorpora un servicio se traslada al país del consumidor, y
- el servicio es utilizado por el consumidor en la jurisdicción distinta a



aquella de la cual es residente y/o en la que tiene su empresa.

La Comisión de la Comunidad Europea propone que cualquier operación que se desarrolle utilizando exclusivamente las redes telemáticas operaciones on - line serán consideradas prestaciones de servicio. El mayor problema se debe a que el mantenimiento de la actual distinción sobre la base del elemento físico puede conllevar importantes distorsiones vinculadas a los medios de distribución empleados, sobre todo creemos que la distorsión se da en el valor del bien o de la “prestación de servicio” que pudiera no ser el real, porque se puede enviar físicamente un diskette o un disco compacto cuyo valor es menor a un dólar, sin embargo el contenido del mismo por el valor de la información, pudiera llegar a miles de dólares.

En las operaciones del Comercio Electrónico, cualquier bien que pueda ser digitalizado puede transmitirse digitalmente por internet; sin embargo, los productos digitalizables son productos como tales y no servicios; surgiendo incongruencias y confusiones al momento de distinguir bienes y servicios. Por ejemplo, un mismo producto como un libro, vendido físicamente es un producto, si se lo vende a través de internet como un producto digital es un servicio, sin embargo, no deja de tener el mismo contenido por lo que debiera tener el mismo tratamiento.

Esta situación permite que el Ciber-evasor pueda vender productos por concepto de servicios o viceversa, cuyo valor sería distorsionado a su conveniencia, ampliándose grandemente la posibilidad de evasión y elusión.

Asimismo surge la **Serviciarización**⁴⁰ de la economía es decir la conversión de productos en servicios, sin dejar de lado la posibilidad de la multiplicidad de servicios que puedan ser prestados en diferentes Estados, lo que lleva a la localización distinta del hecho imponible suscitando un conflicto de soberanía.

Finalmente se da la **Desmaterialización**⁴¹ de determinados bienes, cuando se pone a disposición un producto en forma digital es considerado servicio ya que



el elemento material es necesario para clasificar la operación como entrega del bien.

Todo lo señalado se traduce en la amplia posibilidad de que un mismo producto pueda someterse a distinto régimen impositivo y a la discriminación de un determinado bien, según la transmisión del mismo, cuya apariencia puede ser distinta pero su naturaleza y contenido no cambia.

3.5.5 CALCULO DE LOS INGRESOS Y/O RENTAS OBTENIDAS, IDENTIFICAR A PERSONAS NATURALES Y JURÍDICAS QUE LAS OBTIENEN

El comercio electrónico por sus características y sus particularidades, origina dificultades a momento de identificar los ingresos y/o rentas obtenidas por las personas naturales o jurídicas, la determinación del lugar de producción de la renta y de establecer cuándo puede existir un lugar fijo de negocios que haga calificar a ciertos elementos utilizados para considerarlo un “establecimiento permanente”, y en consecuencia sujeto a tributación.

Generalmente, los problemas que se derivan del cibercomercio son problemas originados en operaciones de “cross border”, es decir, operaciones extra frontera donde el concepto de “fuente” en la legislación local está basado, generalmente, en la locación física o de personas en la actividad.

En nuestra legislación el impuesto a la renta, se lo conoce como Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE), este se rige por el principio de fuente, lo que definitivamente es una ventaja, puesto que se gravan todas las utilidades producidas en el territorio de la República, así como los otros ingresos de fuente boliviana especificados en el Art. 44 de la Ley 843 modificado por el Art. 1º de la Ley 2493; que tengan relación con la obtención de utilidades de fuente boliviana. Sin embargo, el problema surge al momento de definir cuándo un ente económico tiene Establecimiento Permanente en nuestro país.



3.6 FIGURAS IMPOSITIVAS INICIALES

Las nuevas tecnologías son sin duda un reto tributario, por ello también se dan dos alternativas, crear un nuevo sistema tributario especial (posición ontológica) ó como segunda alternativa tratar de adecuar al sistema tributario normal, es decir encaminar a los tributos ya existentes (posición analógica).

En el intento de dar un enfoque especial, se ha creado los siguientes impuestos:

3.6.1 BIT - TAX

Propuesto por Arthur Cordell en 1994, perfeccionado por Luc Soete⁴². Consiste en aplicar un impuesto a las transacciones vía Internet, calculado sobre la base de las unidades operativas de información (BITS) que viajan por la red y son recibidos por el usuario, este impuesto se calcularía sobre la base del tráfico digital y no sobre el valor agregado; aplicable solo a bienes intangibles.

Se lo propuso en virtud a que la información es considerada un nuevo factor productivo, pues la información es una nueva forma de riqueza, por lo que es necesario crear también una nueva forma de tributación.

El problema que presenta el Bit-Tax, es la vulneración del principio de capacidad contributiva, puesto que no se la puede medir en función a los bits, además es elemental, no pudiéndose determinar donde se lo produce ni donde se utiliza, problemas en la localización en internet.

3.6.2 TRANSATION TAX

Imposición sobre costes de transacción, transmisión por programas en CD, discos, etc., y por servicios on-line; los pagos se realizan a través de internet que son más fáciles⁴³.

El problema que presenta es en los Bancos y otras entidades similares situados en paraísos fiscales, a través de los cuales se realizarían las transacciones libres de todo impuesto. Además de la distorsión en cuanto al valor del bien



físicamente no se ve reflejado al real que pudiera contener el mismo.

3.6.3 TELECOM TAX

Imposición en función de la participación, de la utilización de determinados aparatos, se calcula en base a porcentajes sobre los cobros de usuarios, tomándose una base indicia⁴⁴.

El problema se manifiesta en la elusión, ubicando proveedores en países extranjeros que no exigen este impuesto.

3.6.4 PC TAX

Nace en el mundo anglosajón en Inglaterra y EEUU. Imposición a la conexión, por el hecho de enchufar el computador tiene que pagar el impuesto, grava el acceso de un ordenador a internet en el territorio del Estado⁴⁵.

EL problema surge por la fragmentación y descontrol problemas dificultad para poder determinar y definir el impuesto.

Como se puede observar cada uno de los impuestos propuestos pecan de insuficientes y en algunos casos como el bit-tax, contrario a los principios constitucionales, si bien las autoridades deben prever que el comercio electrónico no socave la capacidad del Estado para recaudar los ingresos públicos vía tributación, también es imprescindible que los principios de tributación deben adecuarse para su aplicación al cibercomercio.

Nuestra legislación tributaria tiene que modernizarse y redefinirse en función de esta nueva modalidad comercial, para adaptarse a los permanentes y veloces cambios tecnológicos, teniendo presente los principios impositivos de orden constitucional.



CAPITULO IV

POTESTAD TRIBUTARIA Y JURISDICCIÓN

Entre las dificultades que plantea la aplicación efectiva de los tributos, a determinada jurisdicción y potestad tributaria, está la localización del lugar donde se realizan las actividades comerciales a través del comercio electrónico. Consideramos que es de suma importancia, por ello se dedica un capítulo a este punto.

4.1 ANTECEDENTES HISTORICOS DEL DOMICILIO

Desde el tiempo de los romanos se estructura al domicilio como una institución jurídica que requería de la presencia de dos elementos: la “habitatio” y el “animus”,⁴⁶ a lo largo del desarrollo del Derecho surgen posteriores interpretaciones del domicilio original como “morada”, “vecindad”, “residencia”, etc⁴⁷.

En la doctrina del Derecho Civil, el domicilio de la persona física o moral, tiene un elemento objetivo que es la residencia habitual y un elemento subjetivo que es el propósito o ánimo efectivo o presumido por la Ley de establecerse en ese lugar, cuando se presume el propósito o ánimo, establece también las presunciones del domicilio, señalando domicilios legales.

Debido a que los elementos objetivos y subjetivos que configuran el domicilio civil son difíciles de establecer, las diferentes legislaciones en materia tributaria se apartan de la concepción civilista del domicilio y residencia, dándose una concepción propia, por la certeza que en este campo se necesita.

4.1.1 EL DOMICILIO TRIBUTARIO

El Art. 24 del Código Civil Boliviano determina que “El domicilio de persona



individual está en el lugar donde tiene residencia principal. Cuando esa residencia no puede establecerse con certeza, el domicilio está en el lugar donde la persona ejerce su actividad principal”.

A diferencia de la legislación civil, la tributaria establece una serie de presunciones legales, de forma que cualesquiera fuere la situación en que se halle el sujeto, determinará el lugar de su domicilio, cerrándose así la posibilidad de indeterminación del domicilio fiscal.

4.1.2 IMPORTANCIA DEL DOMICILIO TRIBUTARIO EN LA LEGISLACIÓN BOLIVIANA

El domicilio, para efectos tributarios es muy importante ya que sirve para establecer el lugar donde deben pagarse los tributos y el lugar donde deben practicarse las notificaciones de los actos administrativos. Es decir, que tiene efectos para la determinación de los tributos y su recaudación.

El Código de Comercio, no hace ninguna referencia a la institución del domicilio, pese a la estrecha vinculación que existe entre las instituciones de Derecho Mercantil y Derecho Tributario. La ausencia de normatividad del domicilio del comerciante social es total y ningún criterio sobre el mismo ha podido ser trasladado a la legislación tributaria que ha tenido que tomar como fuente la Doctrina y el Derecho comparado, para fijar el domicilio de las personas jurídicas.

En nuestra legislación tributaria se distingue el domicilio de las Personas naturales y jurídicas, tanto en la Ley 1340 de 28 de mayo de 1992 como en la Ley 2492 nuevo Código Tributario de 2 de agosto de 2003. En la Ley 1340 (artículos 32 al 35) y en el nuevo Código Tributario Ley 2492 (artículos 38 al 41), las variantes radican en que la ley última, excluye como domicilio el señalado por el contribuyente en caso de no contarse con las demás opciones, ya no se consiga el de personas domiciliadas en el extranjero (Art. 34 Ley 1340), incluyéndose más bien el domicilio de los no inscritos como el lugar donde ocurra el hecho



generador. Esto en mérito a que para efectos tributarios necesariamente la sucursal o agencia extranjera debe constituir un domicilio en el territorio, lo que le permite entre otros requisitos ejercer sus actividades económicas.

4.2 CRITERIO DE LA FUENTE

A efectos de que el Estado boliviano ejerza su potestad tributaria se ha plasmado en nuestra legislación el criterio de la fuente, este principio se encuentra definido en el Art. 42 y siguientes de la Ley 843, referido al Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE).

Nuestro país al igual que muchos países en vías de desarrollo, postulan el criterio de la fuente o territorialidad, según el cual deben gravarse los ingresos que se han obtenido en el territorio donde se encuentra la fuente productora de esos ingresos. A diferencia de las potencias económicas que exportan capitales e inversiones, estos países industrializados, tienden a defender la aplicación de los criterios de nacionalidad, domicilio y de residencia, pero de manera especial los dos últimos, por razones obvias, ya que estos países que exportan capitales e invierten en el resto del mundo quieren gravar dichos capitales en cualquier lugar en donde estén sus residentes.

4.2.1 ORIGEN HISTORICO DEL CRITERIO DE FUENTE

Este principio tiene su origen en los criterios de Adam Smith, David Ricardo y John Stuart Mill, quienes concibieron a la tierra como la única fuente productiva de riqueza, de renta; admitieron que el resto de capitales producen beneficios, denominados “utilidad o provecho”⁴⁸. Posteriormente concibieron estos conceptos (fuente y renta) en un sentido más amplio y Jean Baptiste Say sostenía que la renta no sólo es el producto de la tierra, sino, que también lo es el provecho del capital empleado o prestado (interés), el provecho de la industria y del trabajo personal del recurso humano (salario)⁴⁹.



Otro antecedente del criterio de fuente, es el vertido en la sesión del Instituto de Derecho Internacional celebrado en Copenhague (año 1897), por el profesor Lehr, quien sostuvo que el país en donde se instrumentaliza jurídicamente riqueza tiene derecho a gravarla ⁵⁰.

Bajo el criterio de fuente, están sujetos a la potestad tributaria del Estado, todos aquellos que poseen en dicho Estado riquezas, obtengan ingresos o desarrollen actividades; sin importar cuál sea su nacionalidad, su domicilio o su residencia. Por ello, el país que es fuente de la riqueza o del ingreso tiene el derecho de aplicar su legislación fiscal a esa riqueza o ingreso.

Con el desarrollo del Comercio Electrónico, se ha presentado también como una dificultad el cálculo de las rentas obtenidas e identificar a personas naturales y jurídicas que las obtienen; muchos países que postulan el criterio de fuente mundial han percibido el problema que implica mantener este criterio, al momento de gravar las rentas (utilidades) de sus residentes por no tener claro donde ese ha producido la renta. Empero, la aplicación del criterio de fuente tampoco soluciona el problema que se presenta con esta nueva forma de hacer comercio, toda vez que si no se tiene claro en qué territorio se ha producido la riqueza, el Estado fuente no podría gravarla, y peor aún el determinar qué Estado tendría potestad tributaria para aplicar normas impositivas.

4.3 EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

4.3.1 ORIGEN HISTORICO DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

La noción de “Establecimiento Permanente” (EP) surge en el Siglo XIX, en el derecho alemán, aparece en Prusia en el Código Industrial Prusiano, fue adoptado en la legislación de comercio de los estados del norte de Alemania y del Imperio Alemán⁵¹. El objetivo era el prevenir la doble imposición que se había dado en las municipalidades prusianas.



Posteriormente, la Sociedad de Naciones, a principios de los años veinte, empezó a ocuparse de las problemáticas tributarias, con el fin de sentar criterios uniformes, para una reglamentación sobre la tributación de las empresas con actividades desarrolladas en el exterior; es así que surge una definición de establecimiento permanente con el Art. 5 del Modelo de Convenio Bilateral sobre Doble Imposición de 1927⁵².

Al amparo de este instituto jurídico, se determinan algunos criterios sobre los cuales un Estado ejercita su potestad de imposición sobre un ente jurídico extranjero.

4.3.2 CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

El concepto de Establecimiento Permanente nace de la necesidad de determinar cuándo un Estado tiene el derecho de gravar con impuestos las rentas de una empresa residente en otro Estado.

El Establecimiento Permanente, es una noción técnico-económica que se utiliza en muchas legislaciones fiscales nacionales y que tiende a generalizar los convenios, según lo manifiesta Alegria Borrás⁵³. Es decir, como un instrumento del Derecho Internacional Tributario (DIT), para solucionar los conflictos a las posiciones formuladas por los Estados respecto a criterios de fuente y de domicilio o residencia que adoptan los mismos.

Según César Montaña⁵⁴, con el concepto de establecimiento permanente, se quiere constituir en sujeto de derechos a una entidad netamente de carácter económico para la aplicación y consecuente recaudación de los tributos contemplados en las diferentes legislaciones que gravan a las empresas o personas jurídicas.

Podemos decir que Establecimiento Permanente, es el asentamiento ó instalación de una empresa, que le permite el ejercicio de una actividad de carácter económico dentro del espacio territorial de un determinado Estado, sometiéndolo bajo su potestad tributaria.



En virtud de esta noción, la potestad tributaria corresponde al Estado ó Estados donde el ente jurídico ha radicado un “establecimiento permanente”, y no al Estado donde realiza operaciones o actividades eventuales, sin contar con un establecimiento permanente.

El concepto estable significa “firme, permanente”, conceptos y principios tradicionales en materia fiscal que quedan desvirtuados y/o limitados en su aplicación frente al Comercio electrónico.

4.3.3 FUNCION DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

Dentro del Derecho Internacional, la función primordial del concepto de establecimiento permanente, es la de facilitar el presupuesto para la sujeción de dicha actividad económica de una persona jurídica extranjera a la normativa tributaria de un país, lo que pretendemos se cumpla en el nuestro, con la proposición de este trabajo.

La función del concepto de establecimiento permanente ha sido incorporada en los convenios para evitar la doble imposición y con mayor razón ha sido en aquellos que fueron celebrados por nuestro país, que como se dijo anteriormente, no tiene definido este principio en la legislación, siendo el elemento de mayor importancia dentro del derecho internacional tributario y consecuentemente hoy dentro del Comercio Electrónico.

4.3.4 DEFINICION DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

La definición más precisa y expresada en el modelo de la OCDE en el Art. 5 es la siguiente: “A efectos del presente Convenio, la expresión **establecimiento permanente** significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad” y comprende especialmente:

- a) las sedes de dirección;
- b) las sucursales;



- c) las oficinas;
- d) las fábricas;
- e) los talleres;
- f) las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.

Una obra de construcción, instalación o montaje solamente constituye establecimiento permanente si su duración excede de doce meses, pese a que existen países que han empezado a considerar períodos de seis meses ⁵⁵.

Se considera que el establecimiento permanente no incluye:

- a) el uso de instalaciones que únicamente realizan almacenaje, exponen o entregan bienes o mercancías que son de la empresa;
- b) el mantener un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas;
- c) Mantener un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa;
- d) Mantener un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar compras de bienes o mercancías o de recabar información para la empresa;
- e) Mantener un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio;
- f) Mantener un lugar fijo de negocios con el único fin del ejercicio combinado de las actividades mencionadas en los ordinales a) hasta e), si el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios conserva su carácter auxiliar o preparatorio ⁵⁶.

4.3.5 CASO DEL APODERADO DE LA EMPRESA

En este mismo contexto, si una persona actúa a nombre de una empresa, ostenta y ejerce en forma habitual en un Estado contratante poderes que le faculden para concluir contratos a nombre de la sociedad, entonces, reconsiderará que esta empresa posee un establecimiento permanente en dicho Estado



respecto de las gestiones que esa persona hace a su nombre. Para esta consideración se debe tener en cuenta los supuestos excluidos.

Si la empresa realiza sus actividades por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente que goza de estatuto independiente, no se considera que tenga un establecimiento permanente en un Estado contratante, siempre y cuando esas personas se desenvuelvan circunscritas en el marco ordinario de su actividad.

4.3.6 ATRIBUCION DE BENEFICIOS AL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

Los beneficios que percibe un establecimiento permanente serán aquellos que éste hubiera podido obtener de ser una empresa distinta y separada que realizase las mismas ó similares actividades, en las mismas ó similares condiciones y se relacionare con absoluta independencia con la empresa a la cual se pertenece como establecimiento permanente.

Existe el criterio de que, para determinar los beneficios del establecimiento permanente, se permitirá deducir los gastos que se realicen para los fines del establecimiento, los de dirección y administración, tanto en el Estado donde está situado como fuera de él. Los beneficios que se imputaren al establecimiento permanente serán calculados anualmente por el mismo método⁵⁷.

Las rentas que obtengan las empresas no residentes con establecimiento permanente, deberán tributar en calidad de beneficios de dicho establecimiento, únicamente cuando las rentas estén efectivamente vinculadas con el mismo. El patrimonio, parte del activo de un establecimiento permanente de una empresa no residente puede ser gravado y sometido a tributar en el Estado contratante en donde el establecimiento permanente esté situado.

4.3.7 CLÁUSULA DE NO DISCRIMINACIÓN



La Cláusula de No Discriminación, es aquella que se incluye en los Convenios de Doble Imposición, con el objetivo de prever que los establecimientos permanentes que posea una empresa de un Estado contratante en el otro Estado contratante, no serán sometidos a tributación en este último de manera menos favorable que las empresas de este otro Estado, que desarrollen similares actividades.

4.4 DOMICILIO TRIBUTARIO EN EL COMERCIO ELECTRONICO

4.4.1 EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN EL COMERCIO ELECTRONICO

La noción de establecimiento permanente reaparece como un desafío frente a los recientes y radicales cambios, como la globalización, internacionalización de la economía, la simplicidad de los intercambios y transacciones y el surgimiento del comercio electrónico. Manifestado este nuevo panorama, los países -incluso aquellos que tienen definido este principio- han empezado a considerar los aspectos de existencia, naturaleza y significado mismo, del establecimiento permanente.

Uno de los problemas fundamentales y de difícil solución que se presenta en el Comercio electrónico, es el de determinar cuál de los Estados intervinientes tendrá potestad tributaria para gravar las operaciones realizadas a través de Internet, otro problema, es el rastreo y localización de las transacciones electrónicas, pues no existe certeza de donde se encuentran ubicados los ordenadores que procesaron la transacción. Con este nuevo modo de comerciar las ideas de “permanencia o fijeza”, que constituyen la base del establecimiento permanente quedan limitadas, teniendo como consecuencia imposibilidad de imposición y la doble o múltiple imposición de las transacciones internacionales.

Por ello es de suma importancia definir y regular estos aspectos, primero para



no ceder jurisdicción fiscal a otros Estados y por lo tanto no vernos afectados con la disminución de ingresos emergentes de la recaudación, que hoy por hoy son la principal fuente de ingreso de nuestro país; por lo que una adecuación de este instituto jurídico se hace imprescindible.

Por ello es imperioso que tengamos claro en nuestra ley, esta definición, pues si bien hasta hace poco, era necesario contar con la presencia física de un agente, una sucursal, una oficina de representación en nuestro país, hoy se tiene esta presencia a través de un servidor o un computador, sin intermediarios comerciales.

4.4.2 CRITERIOS PARA DETERMINAR LA EXISTENCIA DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN EL COMERCIO ELECTRONICO

Como señalamos anteriormente el establecimiento permanente es fundamental para el ejercicio de la capacidad de imposición, por parte del Estado, sobre un ente jurídico extranjero. Tomando en cuenta el concepto tradicional de imposición, para que la ganancia derivada de una operación realizada por Internet se encuentre gravada en nuestro país, se requiere que el beneficiario del ingreso, posea un establecimiento permanente en nuestro territorio, de acuerdo con lo previsto en el Art. 37 de la Ley 843, articulado referido a quienes son sujetos del Impuesto sobre las utilidades de las empresas, señalando que son todas las empresas tanto públicas como privadas, incluyendo sociedades anónimas, sociedades anónimas mixtas, sociedades en comandita por acciones y en comandita simples, sociedades cooperativas, sociedades de responsabilidad limitada, sociedades colectivas, sociedades de hecho irregulares, empresas unipersonales sujetas a reglamentación, sucursales, agencias o **establecimientos permanentes de empresas constituidas o domiciliadas en el exterior** y en cualquier otro tipo de empresa. Esta enumeración es enunciativa y no limitativa ⁵⁸; es aquí donde surge la dificultad, ya que en el contexto del comercio electrónico es frecuente la falta de presencia física,



como oficinas de negocios, sucursales, etc.

De acuerdo a lo expresado en el artículo 5º del modelo de Convenio, admitido por la OCDE, se hace necesaria la presencia física; bajo este criterio se enmarcaría a los proveedores de servicio de internet, servidores, o en su caso, a las páginas Web, dentro del concepto de establecimiento permanente, analizando los casos siguientes:

- Servidor como establecimiento permanente.
- Web Site como establecimiento permanente.
- Server como agente.
- Proveedor de Servicios de Internet como agente.

4.4.2.1 SERVIDOR COMO ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

En virtud del concepto tradicional de establecimiento permanente, como sedes radicados en el exterior cuyas características principales son: que se trate de una organización, que conforme una empresa y que sea estable o permanente. Estas características necesarias para la presencia de un establecimiento permanente, 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; es decir, que el establecimiento debe tener todos los elementos necesarios para desarrollar de forma autónoma una actividad, pudiendo ser considerado como un “lugar de negocios” e “independiente” del principal.

Si utilizamos rigurosamente estos criterios, que ya se consideran antiguos y obsoletos en algunas legislaciones, se llega a la conclusión de que difícilmente el **Servidor** puede constituir un establecimiento permanente, según el criterio de sede fija.

Para que un servidor constituya establecimiento permanente, el mismo deberá permanecer estacionario por un tiempo prolongado, situación que sería fácilmente



evitada trasladando la página web de un servidor a otro localizado en distinto país, ó bien se localiza el servidor en un país de baja tributación o en un paraíso fiscal; todo con el fin de evitar el pago de impuestos sobre determinada actividad. Adicionalmente, la empresa que realiza los negocios a través de la página web, no tendrá una base fija de negocios, ya que el server pertenece al Proveedor de Servicios de Internet (PSI).

Un elemento sobre la base del cual el Server podría ser encuadrado en la naturaleza de establecimiento permanente, es el hecho de constituir un lugar donde se depositan datos, productos intangibles y archivos. En este sentido el server desarrolla las funciones de depósito, forzando de alguna forma esta situación.

Asimismo, surgen otros aspectos, que salen de los esquemas tradicionales, producto de la tecnología, ya que algunos sujetos pueden tener más de un servidor, los mismos que podrían ubicarse en diferentes países funcionando simultáneamente, en un momento determinado del día, por razones de huso horario.

En tal aspecto, si el server funcionase con un propósito de almacenaje, exhibición o entrega de bienes a los consumidores, podría tener un tratamiento distinto del server que provee publicidad y a su vez, del server que solamente se utilizase para recibir solicitudes de los consumidores de otro país, actuando como un mero intermediario de dichas solicitudes⁵⁹.

De acuerdo al análisis efectuado en el Art. 5º del Modelo de la OCDE, podemos concluir que el almacenamiento de información a través de un servidor o la simple provisión de información ó de publicidad por sí solas, no calificarán como establecimiento permanente, quedando al margen de tal adecuación en caso de que el lugar fijo de negocios exista con el solo propósito de adquirir mercaderías o reunir informaciones, o de llevar adelante alguna otra actividad de carácter preparatorio o auxiliar.



4.4.2.2 WEBSITE COMO ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

En este supuesto, el Internet como un medio de proyección de imagen o una página web que contenga catálogos de productos como una tienda virtual, no puede dar lugar a la existencia de un establecimiento permanente, pues no reúne tales características.

La OCDE ha evaluado la posibilidad de considerar como preparatoria o auxiliar a una página web que contenga un catálogo de productos con los respectivos precios, con un enlace a otra página web de la misma empresa situada en un servidor radicado en otro Estado, desde el cual se permita ordenar y pagar el producto deseado⁶⁰. Sin embargo, con esto habría imposibilidad de gravar el impuesto en la fuente.

En caso de que el server donde se muestran las páginas, no sea de propiedad del sujeto que posee el dominio del sitio, existe la falta de presencia física del sujeto en el territorio, y como lo señalado precedentemente la ausencia de este elemento no configura un establecimiento permanente.

En función del Art. 5º del Modelo de la OCDE, se debe analizar si el **web site** de un servidor de propiedad o utilizado por una empresa extranjera, reúne los requisitos necesarios para ser un establecimiento permanente, es decir, si se puede considerar como un lugar fijo de negocios, si las funciones automatizadas pueden asemejarse al ejercicio de la actividad de una empresa, ó si dicha actividad se adecua dentro de las actividades de naturaleza auxiliar o preparatoria previstas en el Art. 5º inc. 4) de dicho Modelo.

Aún no está definido si la página web instalada en un servidor situado en el país del cliente, puede ser considerada por sí un establecimiento permanente, pero, sí la página web, se encuentra ubicada en el mismo Estado del prestatario, podemos decir que constituye un establecimiento estable, y por lo



tanto alcanzado por el impuesto.

4.4.2.3 SERVER COMO AGENTE

Como señala el modelo de la OCDE, en el caso del apoderado de una empresa, se considera que existe establecimiento permanente en determinado país, cuando se realizan actividades - aún sin presencia física - a través de agentes que cumplan con los siguientes requisitos:

- Que el individuo sea dependiente de la empresa.
- Que actúe en su representación.
- Que ejerza en forma habitual la actividad.
- Que tenga autoridad para concluir contratos en nombre de su representado.

Como en Internet se efectúan negocios entre compradores y vendedores por la vía telemática de forma directa, se excluye la presencia de agentes, apoderados, intermediarios, etc., por lo que en tales transacciones es difícil considerar a un servidor o página web de un vendedor incorporado en un servidor situado en el país del comprador, como un establecimiento permanente.

El servidor no es el cuerpo de una persona y, por tanto, no es el agente o apoderado dependiente de una empresa, pero por ejemplo la legislación italiana considera que un servidor utilizado con un "software inteligente" concluido con un simple contrato, y localizado en territorio italiano, cumple similar función que un agente, lo que es suficiente para considerarlo como establecimiento permanente⁶¹.

Siendo que en el comercio electrónico existe la ausencia de personas, un servidor, así como una página web, difícilmente serán considerados agentes.

4.4.2.4 PROVEEDOR DE SERVICIOS DE INTERNET COMO AGENTE



El Proveedor de Servicios de Internet (PSI), es la empresa que provee el acceso a Internet, asimismo sitúa páginas de diferentes empresas en sus propios servers. En virtud de esto, surge el cuestionamiento de si es posible considerar a los PSI como establecimientos estables de aquellas empresas que colocan las páginas en sus servidores, debido a que éstos constituyen un mandatario no independiente de la empresa que lo contrata, y por tanto, podría imputárseles los ingresos que la empresa contratante pudiera percibir, sin embargo existe falta de poder para contratar en nombre de estas empresas.

Para calificar como agente, el Proveedor de Servicios de Internet, debería tener autoridad para contratar por cuenta del vendedor -cosa que en los hechos no sucede- es decir, tampoco un PSI podría ser considerado agente, ya que no concluye ni tiene poder para cerrar contratos por cuenta de quien realiza la operación comercial.

Se forzaría esta situación pues son empresas independientes, lo que no haría posible dar este carácter a los PSI que en realidad prestan un servicio, asimismo el hecho de que un servidor pueda ser trasladado de una localización a otra con facilidad y las páginas web puedan ser transferidas de un servidor a otro en cuestión de horas a países con baja o nula tributación, hacen muy difícil la imposición.

En este entendido la problemática que se presenta es delicada, debiendo ser tomada en cuenta, por nuestras autoridades, si queremos percibir recursos para el fisco, puesto que la ausencia o un mal planteamiento del criterio fiscal, puede incentivar ó desalentar a los operadores internacionales.

4.4.3 ALTERNATIVAS DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN EL COMERCIO ELECTRONICO

De todo lo expuesto, podemos concluir acertadamente que la identificación de la existencia de un establecimiento permanente dentro de nuestro territorio, permite determinar el desarrollo de actividades y operaciones realizadas por



personas físicas y jurídicas, dentro de nuestra jurisdicción; operaciones y actividades generadoras de ingresos, lo que obliga a tributar por la percepción de los mismos en nuestro país.

Sin duda la aplicación de impuestos sobre los negocios en el ciberespacio, no resulta una tarea sencilla, debido a la dificultad en identificar el origen de las operaciones y encuadrarlas en la jurisdicción apropiada, es decir definir cuándo existe un establecimiento permanente y qué beneficios se le pueden atribuir al mismo, por lo que es urgente definirlo en nuestra legislación y dar un gran salto, considerando los supuestos en los que se desarrollan actividades, gracias al comercio electrónico.

Asimismo, no solo hay que establecer si se realizan actividades comerciales en nuestra jurisdicción sino determinar si existe presencia física efectiva, como para someter al ente extranjero a las obligaciones tributarias de nuestro país, resulta otro tema central de ésta tesis el analizar la posibilidad de atribuir a un servidor, o una página web instalada en un servidor, la calidad de establecimiento permanente y dar una solución a estas dificultades formuladas.

En la actualidad, muchos países han visto la necesidad de pensar en una redefinición del concepto de establecimiento permanente, como en el Seminario B llevado a cabo durante el 52º Congreso de la Asociación Fiscal Internacional (IFA)⁶², introducir criterios nuevos como, por ejemplo, el nivel de facturación en un país extranjero, el número de órdenes recibidas y respondidas o también, un criterio temporal. Pero lo que en realidad se propugna, es adoptar un concepto de “establecimiento permanente virtual”, mediante una redefinición de la fuente del “establecimiento”.



4.4.4 SOLUCIONES PLANTEADAS A EFECTOS DE DETERMINAR LA PRESENCIA DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

Del estudio realizado podemos plantear las siguientes soluciones:

A efectos de determinar si una página web ubicada en un determinado servidor en una jurisdicción, constituye un establecimiento permanente, dentro de dicha jurisdicción, habrá que evaluar las actividades realizadas a través de la misma.

Si su utilización es como mero punto de publicidad, no habrá establecimiento permanente.

- Cuando la página web sea utilizada para realizar operaciones, se considerará que sí existe establecimiento permanente.
- Se debe aplicar el criterio de residencia a efectos de determinar la presencia del establecimiento permanente, cobrando una mayor relevancia a la postura de “imposición a la renta en el lugar de residencia del operador comercial” puesto que la Administración Tributaria deberá controlar los ingresos, a efectos de aplicar el Impuesto sobre las utilidades de las empresas.
- Efectivamente el Internet crea la posibilidad a todo sujeto de abrir las puertas de sus negocios a una cantidad indeterminada de países (jurisdicciones tributarias), respecto de los cuales no se generará un establecimiento permanente; el hecho de estabilizarlo estará directamente relacionado con el interés que tenga de cubrir un determinado mercado, según le sean favorables las condiciones del mismo, características tributarias, seguridad jurídica etc. ubicándose físicamente.



- Finalmente, respecto al problema de presencia física, una determinada empresa se posesionará físicamente dentro de la jurisdicción de un determinado país, por el interés que tenga de abarcar dicho mercado por el panorama que esté presente.





CAPITULO V

PRINCIPIOS JURIDICOS DEL COMERCIO ELECTRONICO

5.1 PRINCIPIOS JURIDICOS

Como señalamos en el Capítulo I, los principios tributarios reconocidos en nuestra Constitución Política del Estado son el de Generalidad, Igualdad, Proporcionalidad y Capacidad Contributiva.

En la actualidad los principios impositivos de orden constitucional, deben ser la piedra fundamental para el comercio electrónico y nuestra legislación debe adecuarse a estos cambios tecnológicos, considerando como los más importantes a los siguientes:

- Principio de Potestad Tributaria
- Principio de residencia y fuente
- Principio de Neutralidad
- Principio del país de origen
- Principio del país de destino

5.1.1 POTESTAD TRIBUTARIA

Como lo señalamos en el Capítulo I La potestad tributaria o poder de imperio, es 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, que presenta esta novedosa forma de operar, es la determinación de cuál de los Estados intervinientes tendrá **potestad tributaria** para gravar las operaciones realizadas a través de Internet. Si bien, los problemas de la potestad tributaria como la doble ó múltiple imposición internacional, tiene sus orígenes en el comienzo de la tributación y de las



transacciones a nivel mundial por la diversidad de criterios como la **Nacionalidad, Domicilio, Residencia, Establecimiento Permanente, Fuente ó de territorialidad**, hoy se suma la imposibilidad de imposición, acentuada con motivo de la simplicidad y la cantidad de transacciones que trae esta nueva forma de comercialización. En caso de efectuarse una transacción entre sujetos de Estados diferentes, las partes involucradas en la misma, poseen - sea bajo cualquiera de los criterios - potestad tributaria suficiente para ejercerla sobre una determinada operación.

A esta superposición de potestades tributarias, que enfrentan las transacciones internacionales, se considera como único remedio, la coordinación de carácter internacional, por medio de tratados y adecuación de legislaciones nacionales u Organismos Internacionales de Coordinación Tributaria.

Con la finalidad de evitar la doble ó múltiple 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 ser calificadas las utilidades 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. Si en dicho caso se demuestra que no existe establecimiento permanente, el país de la fuente no podría gravar las utilidades, excepto en los casos expresamente previstos en los tratados, como ser regalías, intereses, alquileres, dividendos y demás.

En la mayoría de los Convenios de Doble Imposición y en los suscritos por nuestro Estado, se establece la “no posibilidad de imposición” sobre una persona física o jurídica no residente, excepto que exista un establecimiento permanente en ese Estado, aspecto que solo está definido en los convenios suscritos, pero no así en nuestra legislación.

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 actuales que nos toca vivir, y otorga relevancia al lugar donde los sujetos efectúan su actividad económica por sobre la nacionalidad o residencia de éstos.

En este sentido y haciendo referencia al concepto tradicional de Establecimiento Permanente definido en el Art. 5 del modelo de la OCDE, para que nuestro país pueda ejercer su potestad tributaria sobre la empresa extranjera tradicionalmente sería necesario que dicha empresa extranjera tenga una presencia física como de oficinas, shopping, etc. y que las ganancias estén conectadas con dicha presencia física. A falta de dicha presencia física, el Estado podría ejercer tal potestad con fundamento en la actividad de los agentes de la empresa extranjera que opera en el país.

Por lo tanto, la posibilidad que tiene el Fisco de cobrar el Impuesto a las Utilidades ó conocido como Renta en otras legislaciones, a las diversas actividades desarrolladas a través del comercio electrónico, está fundada en la posibilidad que tenga la Administración Tributaria para encontrar los argumentos que le 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.

Hoy en día Bolivia tiene suscritos 14 convenios de doble imposición con diferentes países, por lo que al suscitarse una controversia con otro Estado o Estados con los que no exista tratado o convenio alguno, y que pretenden ejercer su potestad tributaria sobre determinado hecho económico emergente del comercio electrónico, nuestro país estará en desventaja por cuanto no contiene en la legislación la definición de lo que debe entenderse por Establecimiento Permanente lo que permitiría demostrar que efectivamente existe o ha existido uno.



5.1.2 PRINCIPIO DE FUENTE Y RESIDENCIA

La realidad fiscal en nuestro país como en la mayoría de los países en Latinoamérica, sin perjuicio de algunas excepciones, demuestra que adoptan en sus legislaciones internas el principio de fuente, combinado en algunos casos con el principio de residencia.

Sin embargo, en dichas legislaciones a excepción de la nuestra y la colombiana, se tiene definido al establecimiento permanente y la limitación a la imposición de ciertos conceptos de rentas de su propia fuente; entendiéndose que el principio de fuente tiene en Latinoamérica un carácter prioritario, pero no exclusivo.

Con relación a las ganancias o utilidades provenientes de los servicios del comercio electrónico, podrían aplicarse tres reglas del principio de la fuente:

- lugar en donde dichos servicios se provean
- lugar en donde los servicios se llevan a cabo
- lugar en donde dichos servicios son utilizados

5.1.2.1 LUGAR DONDE DICHOS SERVICIOS SE PROVEAN

En el caso de las PSI, Proveedoras de Servicio de Internet, que sitúan las páginas de las diferentes empresas en sus propios servidores, será considerado el lugar donde este encuentre ubicado el servidor.

5.1.2.2 LUGAR DONDE LOS SERVICIOS SE LLEVAN A CABO

En el caso de las PSI, por la relación que tiene con la empresa, será considerado el lugar donde esté ubicado el PSI.

5.1.2.3 LUGAR DONDE DICHOS SERVICIOS SON UTILIZADOS



Se gravarán las utilidades que se obtengan en el lugar donde estos servicios sean finalmente utilizados.

En países como los Estados Unidos y en Latino América un claro ejemplo Argentina, el ejercicio de su poder jurisdiccional recae no sólo sobre rentas que los ciudadanos o compañías residentes obtienen en el país, sino, también, sobre las ganancias que estos obtengan en el exterior. Frente al problema de la doble o múltiple imposición, la residencia es un aspecto importante vinculado al domicilio, sin embargo, la residencia como criterio atributivo de competencia tributaria se opone al criterio de fuente, por cuanto el primero connota una vinculación personal frente a una vinculación objetiva del segundo.

En los Convenios Andinos – en los Anexos I y II del artículo 2, inciso d) sientan el principio de que una persona física será domiciliada en el Estado contratante en donde tenga su residencia habitual. Respecto de las empresas, considera en principio que su domicilio es el del contrato social. Si no existe instrumento de constitución o si éste no señala domicilio, se considerará domiciliada en el lugar donde se encuentre su administración efectiva. Cuando no sea posible aplicar estas normas, las autoridades competentes de los países miembros resolverán el caso de común acuerdo. En la legislación andina, el domicilio es criterio subsidiario, sin embargo, no se encuentra en ella diferencia clara entre domicilio y residencia, pues, se consigna en ella que el “domicilio es la residencia habitual”. Por tanto, las legislaciones internas se ven en el caso de precisar, respecto de las personas físicas o naturales, el lapso de permanencia para considerarlas residentes.

A criterio de los Estados Unidos, el Departamento del Tesoro "Treasury Paper"⁶³ propone que debería existir un desplazamiento de la forma tradicional de gravar en base al principio de rentas hacia el concepto de residencia, en razón de la dificultad que resulta de aplicar el principio de la fuente a determinados ingresos con dificultades geográficas de difícil determinación, y



por ello se entiende que el principio de residencia será más fácil de administrar, proponiendo la utilización de conceptos -en los tratados- como el de establecimiento permanente, que permitan una mayor utilización del concepto de residencia; ya que le resulta más conveniente la vigencia del principio de residencia y la utilización del principio de establecimiento permanente para afianzar los ingresos de sus negocios.

Posición criticada, pues implica desconocer, por un lado, que los países en vías de desarrollo sostienen fuertemente el concepto de la fuente como el caso boliviano, y por el otro, que puede ser tan manipulable el concepto de fuente para el caso de la determinación de rentas del comercio electrónico como resulta manipulable el concepto de residencia.

5.1. 3 PRINCIPIO DE NEUTRALIDAD

El principio de neutralidad consiste en que el sistema tributario debe tratar en forma económicamente equivalente los ingresos generados por operaciones análogas, lo que significa que se debe gravar con idénticos impuestos los bienes aptos para satisfacer necesidades tanto de persona físicas y jurídicas⁶⁴, y en el caso del comercio electrónico un determinado tipo de operación, por ejemplo, de compra-venta debe ser gravada en idéntica forma, tanto si es realizada a través de un canal de ventas tradicional (una tienda minorista) como en el caso en que la transacción se realice a través de Internet.

De este principio debe destacarse que la inserción fiscal a cargo del Estado en la economía debe ser tal que, no afecte ni la estructura ni el funcionamiento del mercado, pero lo más importante es que ambas modalidades comerciales deben estar inspiradas en criterios y principios análogos⁶⁵.

En este sentido, el éxito o fracaso que un determinado producto o servicio pueda tener dentro de su mercado, debe estar determinado en función de las características que le son inherentes y de las condiciones del propio mercado.



Así, el tratamiento tributario de las operaciones comerciales debe ser el mismo para todos los casos de modo tal que, no ejerza influencia en el consumidor al momento en que decida cuál bien adquirir dentro de una determinada especie.

Por ejemplo, en la compra de un auto o de ropa, la afectación tributaria debe ser tal, que no inflencie en la elección del consumidor, si la adquisición es a través de un canal de ventas u otro, dicha elección debe sustentarse en el tipo, marca de vehículo o marca de ropa, pero no en su afectación impositiva.

En suma, este principio nos dice que la afectación tributaria de un determinado bien o servicio, no debe ser un factor determinante en el momento en que el consumidor elija.

El comercio electrónico presupone un tratamiento impositivo diferente para la percepción de la renta, si fue a través de transacciones de comercio electrónico ó mediante formas tradicionales. Sobre este mismo punto, cabe mencionar el hecho que, como medida temporal y preventiva, el gobierno norteamericano ha aprobado la Internet Tax Freedom Act. (ITFA), la cual constituye una norma tributaria que concede una exención temporánea o moratoria, sobre los tributos que pudieran afectar a Internet, considerando el servicio de acceso a Internet y los impuestos múltiples ó que pudieran resultar discriminatorios respecto a las operaciones realizadas vía Internet.

5.1.3.1 CONSIDERACIONES ECONOMICAS EN ORDEN A LA TRANSGRESION DEL PRINCIPIO DE NEUTRALIDAD

Se debe considerar que, el comercio electrónico importa la generación de un mayor valor para la economía global, introduciendo operaciones que agilizan y hacen más rentable el comercio, reduciendo sus costos, adicionalmente el Internet es un sector que está generando considerables fuentes de empleo para algunos, pero no así para otros, como el caso de intermediarios, medios publicitarios, imprentas, etc. Si por cualquier motivo se decidiera gravar las



operaciones del comercio electrónico con tributos discriminatorios o múltiples, según los conceptos desarrollados en el párrafo precedente, se estaría favoreciendo el sector de operaciones tradicionales, es decir las ventas en tienda (con presencia física de los agentes). Y a la inversa si no se gravan las operaciones efectuadas a través de la red, el comercio tradicional estaría en desventaja.

Sobre el particular, se debe precisar que, la mejor forma de obtener neutralidad en cuanto al tema fiscal es establecer tributos equivalentes tanto para las operaciones realizadas en formas tradicionales como para las realizadas a través de Internet. Así, si se afectaran las operaciones realizadas en Internet con nuevos o múltiples tributos en violación del principio de neutralidad, el efecto directo de dichas medidas será el incremento de los precios y, por tanto, la contracción de la demanda respecto de los productos y servicios ofertados dentro de este mercado, así como si los mismos no son gravado como propone los EEUU, hará que el comercio tradicional tienda a desaparecer.

En consecuencia, antes de determinar y establecer la carga impositiva que debe aplicarse sobre las operaciones realizadas en el ámbito del comercio electrónico, debe estimarse y evaluarse el efecto que puede tener dicha inserción fiscal en el crecimiento del sector y por tanto, en la economía global.

En este sentido, el estricto cumplimiento del principio de neutralidad debe constituir el principal criterio rector de la actividad regulatoria tributaria del comercio electrónico.

Este problema es más profundo en los países de gobiernos federales, por cuando la tributación se plantea como un problema por la diversidad de jurisdicciones tributarias que representa cada estado, que en determinado momento podrían pretender la aplicación simultánea de los gravámenes, sobre todo a las ventas, a una misma operación de comercio electrónico. El resultado sería totalmente negativo (técnica y económicamente) pérdida de toda



rentabilidad por tales operaciones.

La Comisión Europea, ha anunciado la implementación de un impuesto sobre la venta de mercancías virtuales, respecto del cual no se han aclarado sus características, de ser así se atentaría contra los principios de neutralidad y de aplicación de formas y criterios fiscales vigentes al comercio electrónico.

De acuerdo al criterio norteamericano el hecho que el crecimiento del comercio electrónico, probablemente reduzca el consumo de las economías locales, reduciendo a su vez las bases tributarias y por ende la recaudación. Sin embargo, esta afirmación no tiene por qué ser cierta pues, si el comercio electrónico crece dentro de los parámetros de un sistema tributario tradicional, este deberá generar una recaudación tributaria equivalente o mayor a la que habitualmente se obtiene.

5.1.4 PRINCIPIO DE “PAÍS DE DESTINO”

El país de origen (exportador) no debe gravar los bienes exportados.

El país importador (comprador) o de destino, les debe dar un tratamiento igualitario respecto de bienes originarios de otros países y producidos por el mismo país internamente.

La aplicación de este criterio requiere de ajustes en frontera, por ejemplo: devolución o exención por parte del país exportador y el país importador debe aplicar similares gravámenes que los soportados por los bienes producidos domésticamente, lo que no provocará un trato desigual.

5.1. 5 PRINCIPIO DE “PAÍS DE ORIGEN”

Este principio implica gravar las transacciones en virtud del lugar de localización del vendedor o exportador. No resulta necesario realizar ajustes en frontera. Es necesaria la existencia de estructuras fiscales similares a efectos de que no se produzcan distorsiones en el flujo económico entre ambos Estados.



La mayoría de las jurisdicciones, al igual que Bolivia, aplican el criterio de imposición en destino. En base a este principio de destino, el país importador tendrá la potestad tributaria de gravar la entrada de productos a su territorio o los servicios realizados en el exterior, prestados a sus residentes. Esto es perfectamente claro en el caso de los bienes tangibles, pero resulta sumamente complicado en el caso de los bienes intangibles y de los servicios.

5.2 APLICACIÓN EFECTIVA DE LOS PRINCIPIOS ENUNCIADOS EN EL COMERCIO ELECTRONICO

Los principios enunciados deben ser aplicados, partiendo de las siguientes medidas:

- No se deben crear nuevos impuestos
- Transmisión electrónica de servicios
- Garantizar la neutralidad
- Facilitar el cumplimiento
- Facilitar la administración de impuestos

5.2.1 NO SE DEBEN CREAR NUEVOS IMPUESTOS

La estructura tributaria actual resulta adecuada para gravar los actos de consumo procedentes del comercio electrónico. No se requerirán, por tanto, nuevas formas de impuestos, para evitar que éstos resulten discriminatorios respecto al comercio tradicional.

5.2.2 TRANSMISIÓN ELECTRÓNICA DE SERVICIOS

A los efectos del IVA, se considera que la transmisión electrónica de datos a través de una red telemática es una prestación de servicios, hacer tributar de modo indistinto a productos similares o sustitutivos que pueda satisfacer iguales necesidades de personas físicas y jurídicas, si un bien puede ser comercializado en más de una modalidad la tributación debe ser similar en cada caso.



5.2.3 GARANTIZAR LA NEUTRALIDAD

El Principio de Neutralidad en la aplicación de los tributos debe garantizar que la competencia entre Estados, sea leal, equitativa.

5.2.4 FACILITAR EL CUMPLIMIENTO

En el ámbito del comercio electrónico las Administraciones Tributarias deben comprometerse a la implantación de sistemas prácticos de cumplimiento de las obligaciones tributarias. Si por el momento la armonización de las legislaciones no es posible, a nivel de las Administraciones Tributarias debe haber cooperación para el intercambio de información.

5.2.5 FACILITAR LA ADMINISTRACIÓN DE IMPUESTOS

A través de convenios que eviten la doble imposición y permitan intercambiar información de los contribuyentes sujetos a su jurisdicción, es necesario garantizar el control por parte de los Estados implantando sistemas fiables tanto para el almacenamiento de las transacciones, para el acceso a ellos por parte de las autoridades.



CAPITULO VI

EL COMERCIO ELECTRÓNICO EN BOLIVIA

6.1 EL DESARROLLO DE LA INTERNET EN BOLIVIA

Gracias al proyecto de BOLNET (Red Boliviana de Comunicación de Datos) y el Programa de Desarrollo de las Naciones Unidas (PNUD), el año 1991 se registra el dominio “.bo” y es el 16 de julio de 1995 que Redes Bolivianas de datos ingresan a Internet con el proyecto pionero de BOLNET, lo que viene a constituir el NIC en Bolivia NIC= Network Information Center que significa Centro de Información de Redes.

El año 1996 con la capitalización de ENTEL se inicia la difusión masiva de Internet en Bolivia, uno de los primeros café internets fue inaugurado en la Casa de la Cultura “Franz Tamayo” el año 1997 durante la gestión de la Alcaldesa Lic. Gaby Candia; posteriormente con la apertura del mercado en noviembre de 2001, aparecen nuevos Proveedores de Servicios de Internet (PSI), que son considerados como empresas de Servicio de Valor Agregado (SVA) en la Ley N° 1632 de Telecomunicaciones de Bolivia de 5 de julio de 1995.

La Ley de Telecomunicaciones en su Artículo 2 define a los Servicios al Valor Agregado (SVA), como los servicios brindados a terceras personas, a través de circuitos, proporcionados por concesionarios autorizados a proveer servicios al público. Ofrecen servicios de almacenamiento y retransmisión de datos, telefax, correo electrónico, mensajes de voz, telemando, procesamiento de datos, servicio de consulta a través de la red pública, telex, videotexto, otros que se provean a través de las redes públicas establecidas.

Los operadores de PSI tienen la obligación de registrarse en SITTEL, no siendo exigible ningún otro requisito, este registro es gratuito; se elabora una Resolución Administrativa en 30 días, teniendo una validez de 5 años. A la fecha se han



registrado aproximadamente a 16 empresas PSI, no se hace control ni regulación posterior sobre estos operadores.

6.1.1 BOLNET Y ADSIB

BOLNET es la Red Boliviana de Comunicación de Datos, se rige por el Decreto Supremo N° 24385 de fecha 15 de octubre de 1996, está Incorporada al CONACYT (Consejo Nacional de Ciencia y Tecnológica).

El Centro de Información de Redes (NIC) Bolivia y el primer Proveedor Servicios de Internet (PSI), dependen de la Vicepresidencia de la República según Decreto Supremo N° 24967 de 2 de marzo de 1998.

Posteriormente, el Decreto Supremo N° 26553 de 19 de marzo de 2002, expresa el marco legal de las Nuevas Tecnologías de información y comunicación (NTIC), las funciones de BOLNET pasan a la Agencia para el Desarrollo de la Sociedad de la Información en Bolivia (ADSIB) como órgano ejecutor, sus finalidades, dirección, etc.

6.1.2 SISTEMA DE ACCESO A INTERNET EN BOLIVIA

El sistema de acceso a Internet se explica de la siguiente forma:

SITTEL autoriza operación a los PSI, ADSIB antes BOLNET (NIC Bolivia) otorga dominios y números IP a los PSI “dominio.bo”; el Proveedor de Servicio de Internet (PSI) ofrece acceso y servicios de Internet al usuario final.

Mediante Decreto Supremo N° 26624 de fecha 14 de mayo de 2002 se reglamenta y ordena el registro de nombres en nuestro país “bo”, clasificando los subdominios: “edu.bo” (instituciones educativas), “org.bo” (entidades no lucrativas), “net.bo” (proveedores de servicios de internet), “gov.bo” (para instituciones y entidades de gobierno), “com.bo” (entidades comerciales), “mil.bo” (entidades militares), “ego.bo” (personas particulares), int.bo (organismos internacionales), “tv.bo” (medios de comunicación) , lo mismos que



serán incrementados de acuerdo a la evaluación de las nuevas tecnologías de la información y comunicación en Bolivia y la demanda social.

Entre los Operadores de Internet (PSI), se tiene a los siguientes: ENTEL Net., BOLNet, COTAS Net., LATIN WIDE, COMTECO, UNETE - IFX Ltda., COTES, DIGITAL WORLD SERVICE, COSETT, AES S.A., TELECEL S.A., PUNTO INFORMATICO, COMPUNET S.R.L., COTEOR, MEGALINK, COTEL.

6.1.3 MARCO LEGAL DE LOS PROVEEDORES DE SERVICIO DE INTERNET

No existe un marco regulatorio para la provisión u operación de Servicios de Internet, la Ley de Telecomunicaciones las considera como Servicio de Valor Agregado (SVA), por ello no se contempla en forma explícita el servicio de Internet en nuestro país.

6.1.4 REGIMEN JURIDICO DE INTERNET EN BOLIVIA

En Bolivia el fenómeno del internet ha rebasado cualquier previsión legislativa, la regulación que se pretenda debe incluir una previa definición de las temáticas susceptibles de control. Las temáticas que sin duda deben ser contempladas por el legislador nacional a fin de establecer las bases jurídicas que promuevan el uso adecuado de Internet, son la Eficacia Jurídica de los mensajes de datos, (E-Contracts), Firmas electrónicas, Autoridades certificadoras, Prestadores de Servicios de la Soc. Inf., Propiedad intelectual, Regulación de Contenidos (Nocivo - Ilícito), Ilícitos informáticos, (Contravenciones y Delitos), nombres de dominio y marcas, Licencias, Privacidad y confidencialidad, Protección al consumidor y publicidad, Derecho de la competencia, Tele - Trabajo y otros; entre los aspectos tributarios los más importantes son: la tributación en el Comercio Electrónico, facturación electrónica, el pago electrónico; con respecto a la notificación electrónica, se han tenido avances en la Ley 2492.

6.2 ANTECEDENTES DEL COMERCIO ELECTRONICO EN BOLIVIA

A simple vista creemos que Bolivia, no es un país que use el internet masivamente



y menos aún que realice operaciones de comercio electrónico, es más se podría decir que tenemos un índice de atraso de cinco años con respecto a la tecnología informática de vanguardia.

Según datos proporcionados el año 2003 por el Banco Mundial y la BBC⁶⁶, respecto a los actores del Acuerdo de Libre Comercio de las Américas (ALCA) únicamente el 0,8% de la población total en nuestro país es usuario de la INTERNET, porcentaje similar al de Guatemala y Guyana; frente al porcentaje más alto de 1.122,6 de usuarios en los Estados Unidos.

A fin de obtener datos más precisos se realizó el trabajo de campo en la ciudad de La Paz, consultándose a los usuarios la frecuencia que visitaban la internet, de las encuestas realizadas se observa que algo más del 50% de los encuestados asiste al internet entre 1 y 2 veces por semana y un 6 % visita la internet entre 5 y 6 días a la semana, un 11% lo hace todos los días.

Lo que no significa, sin embargo, que este gran número de encuestados haga comercio a través de las redes telemáticas, por ello se preguntó cuál el uso que se le da a esta herramienta tecnológica.

De este cuadro podemos extraer que un 3% lo utiliza para hacer comercio a través de las redes telemáticas, por ello se formuló otra pregunta, sobre si el usuario realizó alguna compra vía internet, demostrándose en el siguiente gráfico el porcentaje de personas que respondieron afirmativamente.

De este resultado podemos observar que ya se han realizado compras por internet, lo que significa que nuestro país, no puede quedar relegado a dejarse llevar por la corriente, es necesario que nuestra legislación este a la altura de estos tiempos tecnológicos, considerando sin duda el más importante, el aspecto fiscal que es la principal y única fuente de ingreso. El comercio electrónico está avanzando aceleradamente en casi todos los sectores económicos, generando



un movimiento económico cuyo potencial era hasta hoy desconocido, no podemos apartarnos de la realidad porque con o sin nosotros la tecnología avanza aceleradamente.

Asimismo, a fin de realizar una investigación, cercana a la realidad se preguntó qué es lo que este grupo de encuestados había comprado, a través de esta nueva forma de hacer comercio.

De esta información podemos observar una variedad de productos ocupando el lugar preferente la ropa y luego los artículos deportivos y con una similar preferencia los aparatos electrónicos, libros y revistas, estos últimos que como analizamos en un capítulo anterior pueden ser enviados vía on-line.

Lo que hace presumir que un 24% realizó compras en el mercado local.

Si bien, un porcentaje mayúsculo de personas no habían realizado compras por internet por desconocimiento, temor, inseguridad, y otros motivos que expusieron los encuestados, se les pregunto que, si les gustaría hacerlo alguna vez, a lo que un poco más del 50 % respondió que SI.

Hoy en día todas las entidades estatales cuentan con una página WEB, tiene un correo electrónico, asimismo el Internet se ha convertido en un medio masivo e importante de comunicación, de intercambio de información tanto de empresa, profesionales, personas naturales y jurídicas, debiendo ser una ventana para que otros países del mundo conozcan las potencialidades que tiene nuestro país. Debemos hacer énfasis en los siguientes puntos:

1° Es necesario una actualización de las políticas tributarias.

2° Es imperioso culturizar al contribuyente sobre el importante mecanismo de los impuestos tanto para la economía como para la justicia social.



Es de conocimiento cierto, sin riesgo a equivocarnos que, en Bolivia, una gran parte del comercio se lo realiza a través del contrabando y un reducido porcentaje realiza una actividad comercial legal. Según datos proporcionados por la Aduana Nacional⁶⁷, esta Administración incautó un valor de 35 millones de dólares en mercadería, emergente del contrabando.

Dicho sea de paso, las acciones legales emprendidas, tienen por objetivo “proteger a aquellas empresas serias que comercializan y pagan impuestos, dan empleo y aportan a la economía del país. Del mismo modo, se pretende proteger al usuario final, que, sin saberlo, por el precio económico adquiere productos sin garantía.

6.2.1 INCIDENCIA DEL COMERCIO ELECTRONICO EN NUESTRO SISTEMA TRIBUTARIO ACTUAL

Conforme la doctrina y en la Ley 1340 de fecha 28 de mayo de 1992, la clasificación de los tributos es tripartita distinguiéndose: Impuestos, Tasas y Contribuciones especiales, actualmente el nuevo Código Tributario Ley 2492 de 2 de agosto de 2003, se cambia este criterio incluyendo a las patentes municipales⁶⁸.

De la investigación realizada extraemos que el desarrollo de las nuevas tecnologías afecta a cada una de las categorías de tributos previstas: impuestos, tasas y contribuciones especiales:

6.2.1.1 IMPUESTOS

De acuerdo al Art. 10 de la Ley 2492 el Impuesto se conceptúa como el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación prevista por Ley, independientemente de toda actividad estatal relativa al contribuyente.

El comercio electrónico afecta a la:



- Imposición directa, es decir a los ingresos que son gravados por el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE).
- Imposición indirecta Imposición sobre el consumo transmisión de bienes y prestación de servicios, Impuesto al Valor Agregado (IVA), Impuesto a los Consumos Específicos (ICE).

6.2.1.2 TASAS

El Art. 11 de la Ley 2492 señala:

I. Las tasas son tributos cuyo hecho imponible consiste en la prestación de servicios o la realización de actividades sujetas a normas de Derecho Público individualizadas en el sujeto pasivo, cuando concurren las dos siguientes circunstancias:

1. Que dichos servicios y actividades sean de solicitud o recepción obligatoria por los administrados.
2. Que, para los mismos, esté establecida su reserva a favor del sector público por referirse a la manifestación del ejercicio de autoridad

II. No es tasa el pago que se recibe por un servicio de origen contractual o la contraprestación recibida del usuario en pago de servicios no inherentes al Estado.

III. Asimismo la recaudación por el cobro de tasas no debe tener otro destino ajeno al servicio o actividad que constituye la causa de la obligación.

Con las tasas hay seguridad jurídica porque se da un control público, en este sentido con el comercio electrónico, debieran pagarse las siguientes tasas:

- Tasas por utilización y registro de dominios públicos
- Licencias y autorizaciones, el Estado tiene que conceder licencia y certificaciones para derecho de autor
- Inscripción y registro de nuevas tecnologías
- Otras por control e inspección, etc.



6.2.1.3 CONTRIBUCIONES ESPECIALES

Conforme el Art. 12 de la Ley 2492, Las contribuciones especiales son los tributos cuya obligación tiene como hecho generador, beneficios derivados de la realización de determinadas obras o actividades estatales y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de dichas obras o actividades que constituyen el presupuesto de la obligación. El tratamiento de las contribuciones especiales de los aportes a los servicios de seguridad social se sujetará a disposiciones especiales, teniendo el presente Código carácter supletorio.

Con el Comercio electrónico, surgen las siguientes contribuciones especiales:

- Obras de construcciones, voladizos para redes o suministros
- Construcción de Infraestructura especial, para establecimientos o ampliación de servicios.

6.2.2 EL TRATAMIENTO TRIBUTARIO DEL COMERCIO ELECTRONICO EN BOLIVIA

Bolivia carece de normas específicas que regulen la aplicación de impuestos y aranceles a las transacciones realizadas por Internet.

Por tanto, debemos asumir que la aplicación fiscal de las normas antes referidas son idénticas para los bienes y servicios que se comercializan por Internet.

No existen exenciones impositivas especialmente formuladas para el fomento del mercado electrónico, por lo que la aplicación del IVA, IT y GA para las importaciones definitivas de bienes hacia Bolivia ordenadas y procesadas por medios electrónicos es idéntica a las realizadas por los medios tradicionales.

Los impuestos vigentes en nuestro sistema tributario y relativo a las transacciones en el comercio tradicional son:



- Impuesto al Valor Agregado (IVA)
- Impuesto a las Transacciones (IT)
- Impuesto a las Utilidades de las Empresas (IUE)

6.2.2.1 IMPUESTO AL VALOR AGREGADO - IVA

Es un impuesto general al consumo, que grava al valor añadido en cada etapa del proceso de producción y/o comercialización de un bien o servicio. El objeto de este impuesto, consiste en gravar las ventas de bienes muebles, los contratos de obras de prestación de servicios y toda otra prestación, cualquiera fuere su naturaleza, realizadas en el territorio de la Nación.

Son sujetos pasivos del Impuesto al Valor Agregado las personas que realicen cualquiera de las operaciones descritas realicen ventas ó presten servicios de cualquier índole ó efectúen importaciones definitivas a nombre propio.

6.2.2.2 IMPUESTO A LAS TRANSACCIONES (IT)

Es un impuesto directo, cuyo objetivo es gravar el ejercicio del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, alquiler de bienes, obras de servicios o de cualquier otra actividad lucrativa o cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la presta, en el territorio nacional.

Son contribuyentes sujetos de este impuesto las personas naturales y jurídicas, que desarrollen cualquiera de las actividades citadas.

6.2.2.3 IMPUESTO SOBRE LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS (IUE)

El IUE es un impuesto directo al ingreso o utilidad de la gestión empresarial o de servicio preferencial, es anual y lo pagan las empresas sobre las utilidades declaradas en sus Balances y Estados Financieros.



El Impuesto sobre las utilidades de las empresas, tiene por objeto aplicar en todo el territorio nacional, a los ingresos sobre las utilidades resultantes de los Estados Financieros al cierre de cada gestión anual. Así también sobre los márgenes de utilidad resultantes por los servicios profesionales⁶⁹.

Son sujetos del impuesto, todas las empresas tanto públicas como privadas, incluyendo: sociedades anónimas, sociedades anónimas mixtas, sociedades en comandita por acciones y en comandita simples, sociedades cooperativas, sociedades de responsabilidad limitada, sociedades colectivas, sociedades de hecho o accidentales, empresas unipersonales sujetas a reglamentación, sucursales, agencias o establecimientos permanentes de empresas constituidas o domiciliadas en el exterior y cualquier otro tipo de empresas. Esta enumeración es enunciativa y no limitativa.

6.2.2.3.1 PRINCIPIO DE FUENTE

Como lo describimos en los anteriores capítulos, nuestro sistema impositivo se rige por el principio de Fuente ó territorialidad, conforme lo establece el Art. 42 de la Ley 843 (T.O.) que señala: son utilidades de fuente boliviana aquellas que provienen de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en la República, de la realización en el territorio nacional de cualquier acto o actividad susceptible de producir utilidades, o de hechos ocurridos dentro del límite de la misma, sin tener en cuenta la nacionalidad, domicilio o residencia del titular o de las partes que intervengan en operaciones, ni el lugar de celebración de los contratos”⁷⁰.

6.2.2.3.2 EXPORTACIONES E IMPORTACIONES

La determinación de las utilidades derivadas de la exportación e importación de bienes y servicios se rige por los siguientes principios:



- Las utilidades provenientes de la exportación de bienes y servicios son totalmente de fuente boliviana.
- Las utilidades que obtienen los exportadores del exterior por la simple introducción de sus productos y servicios en la República, son de fuente extranjera⁷¹.

6.2.2.3.3 SUCURSALES Y ESTABLECIMIENTOS DE EMPRESAS EXTRANJERAS - OPERACIONES ENTRE EMPRESAS VINCULADAS

En cuanto a las sucursales y demás establecimientos de empresas, personas o entidades del exterior, la ley les obliga a efectuar sus registros contables en forma separada al de sus casas matrices y restantes sucursales o establecimientos del exterior, a fin de que los estados financieros de su gestión permitan determinar el resultado impositivo de fuente boliviana.

Asimismo, prevé que los actos jurídicos celebrados entre una empresa local de capital extranjero y la persona física o jurídica domiciliada en el exterior, que directa o indirectamente la controle, serán considerados, como celebrados entre partes independientes.

Conviene aclarar que por empresa local de capital extranjero se considera a aquella en que más del 50% (cincuenta por ciento) del capital y/o el poder de decisión corresponda, directa o indirectamente a personas naturales ó jurídicas domiciliadas ó constituidas en el exterior⁷².

6.3 REGULACIÓN ADUANERA EN NUESTRO PAÍS

Realizamos el siguiente análisis respecto a los tributos en materia aduanera, los cuales son:

- Gravamen Arancelario (GA), establecido en el Art. 7 del nuevo Código Tributario, el mismo es aplicable a la importación de



mercadería cuando corresponda derechos de compensación y los derechos antidumping.

- Impuestos internos aplicables a la importación.

Como explicamos en el Capítulo II, el comercio electrónico puede ser directo e indirecto, en este último los bienes materiales tangibles se entregan a través de canales tradicionales utilizando la empresa de correo ECOBOL, o los servicios de mensajería, estos productos llegan físicamente al consumidor como ropa, aparatos eléctricos, etc.

El problema se plantea como en todo, en el comercio electrónico directo, en el que todo el proceso de selección del producto, pedidos, entregas de productos y prestaciones de servicios intangibles “on-line” en línea, e incluso el pago es electrónico, es decir todo se lo realiza a través de las redes; como programas informáticos, revistas electrónicas, asesoramiento, etc., pasando por alto las fronteras, encontrándose fuera del alcance de los tributos aduaneros.

Esta situación se plantea principalmente en el caso de personas naturales que realizan esporádicamente alguna transacción electrónica, sin embargo, analizamos que la situación de las personas jurídicas, es distinta, ya que, para efectos del registro en su contabilidad, una importación realizada, tendrá que ser demostrada, es decir que la importación ha sido efectiva y se ha cumplido con los requisitos exigidos para el efecto. De igual modo, a fin de considerar que se ha realizado una exportación, esta también deberá ser demostrada, ya sea que las exportaciones realizadas, gozan de tratamientos preferenciales como la devolución de impuestos.

Sin embargo, el libre mercado que ofrece el comercio electrónico, sin duda puede ser camuflado por procesos económicos ilícitos, como el contrabando, fenómeno que se ha introducido paulatinamente en el mercado cambiario, el comercio y la industria. Por contrabando se entiende a “la importación ó exportación de objetos cuyo tránsito no está prohibido, pero que se efectúa burlando el pago de los impuestos aduaneros que los gravan. El contrabando



configura un delito sin perjuicio de las responsabilidades de orden civil y administrativo en que incurren los contrabandistas”⁷³ .

El contrabando se ve estimulado por el excesivo proteccionismo pese a estar castigado por las leyes fiscales y penales, aspecto que podemos ver en la Ley 2492, que establece que el contrabando está tipificado como un delito, pero si la mercadería objeto de contrabando es igual o menor a UFV’s 10.000 (Diez mil Unidades de Fomento a la Vivienda) será considerado contravención tributaria⁷⁴, siendo la conducta y el tipo el mismo.

Esta actividad ilícita origina grandes pérdidas en las recaudaciones fiscales, en los hábitos de uso, consumo, en la inversión. Por la delicadeza del tema, es necesario establecer medidas legales de control en el comercio electrónico.

6.4 LA IMPLEMENTACION DE TECNOLOGÍA EN LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

La Administración Tributaria en nuestro país ha implantado varios procesos de modernización, brindando el Software Tributario que es generado, distribuido y controlado bajo licencia, por la Administración Tributaria, el cual permite liquidar las declaraciones juradas sin errores aritméticos, generar formularios de trámite usual, con la comodidad de realizarlos desde el domicilio del contribuyente previa instalación en las PCS particulares de estos.

Ofrece además tres vías de presentación de las declaraciones juradas desde el año 1998 en que se implementó el SIRAT (Sistema de Recaudación para la Administración Tributaria): por transmisión remota, medio magnético y papel impreso.

Se abre también la posibilidad de pagar impuestos por vía electrónica, a través de formularios electrónicos que realizan el cálculo automáticamente de acuerdo a la información que se le va dotando⁷⁵. Asimismo, existen formularios electrónicos.



Por otra parte, es de suma importancia el uso que se puede dar a esta herramienta informática por parte de las entidades e instituciones del Estado, que un cien por ciento cuenta con una página web en internet (por ej. www.impuestos.gov.bo, www.aduana.gov.bo, www.contraloría.gov.bo, etc.) que además de estar conectadas entre sí, se crea una interacción electrónica con la población, ofreciendo información actualizada y completa sobre sus servicios, lo que permite al ciudadano conocer, además de las compras públicas, licitaciones, etc. que estas realizan, lo que en cierta medida puede evitar la corrupción⁷⁶.

6.5 ALGUNAS INCORPORACIONES DE LAS NUEVAS TECNOLOGIAS EN NUESTRA LEGISLACION TRIBUTARIA

El Nuevo Código Tributario Ley 2492, puesto en vigencia el 2 de noviembre del 2003, destaca la incorporación de los siguientes aspectos relacionados con la informática:

- Art. 79 Medios e instrumentos Tecnológicos de prueba, serán aceptados siempre que sean autorizados por la Administración Tributaria
- Art. 87, referido a las formas y medios de notificación, se incluye a los sistemas de comunicación electrónicos o por cualquier medio tecnológicamente disponible, siempre que estos permitan verificar su recepción.
- Art. 100 referido al Control, verificación, fiscalización e investigación de la Administración Tributaria el numeral 2 señala Inspeccionar y en su caso secuestrar programas de sistemas (software de base) y programas de aplicación (software de aplicación).
- Art. 102 medidas para conservar pruebas documentales, incluidos programas informáticos y archivos de soporte magnético.

Nuestros procedimientos y principios tributarios resultan ineficaces si pretendemos aplicarlos al cibercomercio, nuestra legislación pese, a los esfuerzos descritos, no han sufrido reformas sustanciales dentro del marco de la evolución



tecnológica, podemos comprobar cómo el comercio electrónico coloca en el replanteo funcional tanto terminología y conceptos jurídico - tributarios clásicamente aceptados.

Ni el nuevo Código Tributario ni la Ley 843 modificada por la Ley 2493 de 4 de agosto de 2003, han tocado a fondo el problema sustancial los aspectos tributarios del comercio electrónico, hoy por hoy nuestra legislación no cuenta con un sistema de tributación lo suficientemente preparado como para regular esta nueva forma de hacer comercio, esto debido a lo descrito en líneas precedentes, a propósito de la prematura educación tributaria que tiene la población, hace un practica casi normal del contrabando, que está enraizado en nuestro sistema económico.

6.6 SITIOS WEB BOLIVIANOS

6.6.1 BOLIVIAMALL.COM

BoliviaMall.com es una división del Digibol, empresa privada registrada en la ciudad de La Paz. Digibol agrupa las siguientes divisiones de negocios web: BoliviaMall.com, Digibol.com, Guianovias.com y MujerBonita.com

El principal sitio web es "BoliviaMall.com" que existe desde el año 1999, enfocado exclusivamente a la venta de productos y servicios a través de la internet, es el primer negocio de comercio electrónico de Bolivia.

El año 2000, se inaugura la tienda en inglés, abriendo nuevos mercados para los productos bolivianos ofrecidos en BoliviaMall.com. En febrero del 2002 BoliviaMall.com es adquirido por un nuevo grupo empresarial, el Grupo de Inversiones Prieto (Prieto Technology Investments) y desde entonces han realizado varias inversiones que les ha permitido crecer aceleradamente. Se lanza la tienda para Bolivia, se incluyen más de 3000 nuevos productos, se lanza el servicio "Te lo Traigo" de compras en el exterior, se lanza la tienda mayorista, se pone en vivo Guianovias.com para Bolivia y BoliviaMall.com adquiere a



BolivianStore.com y BoliviaShoppingCenter.com.

Finalmente, el 2003 se convierte en un referente en el mundo del comercio electrónico en Bolivia. Se lanza la tercera versión del sitio con nueva tecnología que permite una mejor experiencia del usuario.

6.6.2 CÓMO FUNCIONA BOLIVIA MALL

Bolivia Mall es una tienda de productos bolivianos desarrollada con herramientas de comercio electrónico en Internet, que le permite hacer sus compras en línea, mediante un servidor seguro, y recibirlos en cualquier parte del mundo en que se encuentre.

Todos los pedidos son procesados dentro de las siguientes 24 horas de recibido, excepto aquellos que requieren ser fabricados por sus proveedores, como es el caso de algunos instrumentos musicales.

Según la información obtenida en su página web, BoliviaMall.com, ha incorporado cientos de proveedores, la gran mayoría artesanos y microempresarios, a quienes se les abre mercados para sus productos en más de sesenta países de los cinco continentes; a través de este canal de ventas se busca fomentar el crecimiento económico y de las exportaciones, desde la empresa privada. Comercializa 5000 productos bolivianos de más de 150 proveedores, que dan trabajo a más de 750 personas.

Su apoyo no solo es a industrias sino también al arte y la cultura boliviana, porque ofrecen más de treinta categorías, libros, videos, música y cuadros de artistas bolivianos, apoyando las leyes de derechos de autor y promoviendo un comercio legal del arte nacional.

6.6.3 OTROS SITIOS WEB

Hasta hace algunos años eran pocas las empresas, profesionales, etc. que practicaban el comercio electrónico, hoy se puede observar sin lugar a que



equivocarnos que todas las empresas sin excepción están presentes en internet, lamentablemente en nuestro país no se dispone de un listado oficialmente autorizado donde consten los datos de todas las empresas que practican el comercio electrónico, lo que impide un cierto control facilitando operaciones evasivas o incluso clandestinas. De la investigación realizada se conocen los siguientes sitios web:

SITIO	OFERTA A COMPRADORES
www.boliviainmail.com	Servicios dirigidos a bolivianos radicados en el exterior del país y/o amigos de nuestra cultura y costumbres
www.sonnegocios.com	Compras en las páginas de proveedores, ligadas por links directos.
www.iquiero.com	Compras directas con entrega puerta a puerta en La Paz.
www.enbolivia.com	Acceso gratuito, sin registro; clasificada por rubros de actividad.
www.boliviaweb.com	Acceso gratuito, sin registro; clasificada por rubros de actividad.

Fuente: Apuntes UASB, Materia: Comercio Electrónico, 2003

6.7 ULTIMOS AVANCES DE LAS TECNOLOGÍAS

Finalmente, el desarrollo de las tecnologías pretende llegar a los más recónditos lugares, de nuestro país como señala una publicación en prensa titulada "Tecnologías al servicio del desarrollo de las comunidades"⁷⁷, en la que se manifiesta que la radio y la internet se unieron en el área rural de los diferentes Departamentos de Bolivia como un motor de desarrollo y para la capacitación de la gente que no tiene medios para satisfacer sus necesidades de información.



Los proyectos TIC, permiten hoy la transmisión de información, mensajes educativos por radio e internet ahora también en las áreas rurales, un ejemplo es el Programa Nacional en Tecnologías de Información y Comunicación para la Educación, Agricultura y la Gobernabilidad, agrupación que integra a 15 proyectos situados en los Departamentos de Santa Cruz, La Paz, Oruro, Chuquisaca y Cochabamba.

Es más, la empresa norteamericana Microsoft, comenzó con el proyecto de Office y Windows⁷⁸ en el idioma quechua, esto porque existen más de 10 millones de quechuas en Sudamérica distribuidos en Colombia, Ecuador, Perú, Chile, Argentina y en nuestro país, donde alrededor de 2.600.000 personas comparten el idioma. Este plan se encuentra enmarcado en el “Programa de Idiomas nativos de Microsoft Corporation a nivel mundial” (LLP-Local Language Program) el cual ofrece la oportunidad de acceder a la tecnología en lenguas nativas con la finalidad de que más gente alrededor del mundo pueda trabajar con las PC en su propio lenguaje.

Es evidente que la internet es un medio tecnológico de uso masivo, si bien existen intereses económicos incalculables, por cuanto las empresas internacionales de las grandes potencias, se interesan en vender programas, equipos y productos que gracias al comercio electrónico, es posible acceder, con la idea de que sigamos siendo consumidores antes que productores; debemos por el contrario aprovechar las ventajas que nos ofrece las nuevas tecnologías en beneficio de nuestro país, porque con o sin nosotros la tecnología avanza a pasos agigantados.



CAPITULO VII

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

CONCLUSIONES

Como resultados de la investigación cumplida, aplicación de los métodos propuestos y análisis de los datos obtenidos, se llegan a extraer las siguientes conclusiones:

- El Internet, como medio globalizador de la información, de la comunicación y del comercio, constituye la fuente generadora de una tendencia revolucionaria en el comercio a nivel nacional e internacional, presentando dificultades y desafíos a la hora de su regulación.
- El fenómeno del comercio electrónico es sin lugar a dudas un hecho con repercusión mundial, en tal sentido Bolivia siendo parte de la economía globalizada no puede escindirse de esta realidad.
- Es innegable que el avance del comercio electrónico es de primordial importancia para el desarrollo de la economía de nuestro país, por lo que es vital establecer las condiciones que regulen su funcionamiento en términos legales.
- El desarrollo dinámico de las actividades a través del comercio electrónico, ha provocado que muchos de los conceptos y principios tradicionales en materia tributaria, queden en la actualidad desvirtuados con esta novedosa modalidad de operar, demostrándose que es imperioso acometer una adecuación y/o modificación de los mismos en nuestra normativa tributaria, primero por no ceder jurisdicción fiscal y segundo por no disminuir la



recaudación.

- El comercio electrónico ha desplazado en cierta forma al comercio convencional, por las ventajas que ofrece en la reducción de costos, distancias y sobre todo en el tiempo, opera a nivel mundial las 24 horas de los 365 días del año, desde y hasta cualquier lugar del mundo.
- Tanto los servicios como los bienes intangibles entre consumidores y proveedores, pueden ser transmitidos en forma digitalizada y recibidos en forma directa, a través del comercio electrónico “on-line”, es decir que desaparecen los límites geográficos, por lo tanto, no se encuentran sujetos a controles aduaneros o a la atención de un agente intermediario, imposibilitando la determinación del impuesto.
- Con el comercio electrónico surge la “serviciarización” de la economía, es decir la conversión de productos en servicios y la “desmaterialización” de determinados bienes, que son transmitidos en forma digitalizada en el comercio on-line, resultando el rastreo y localización de las transacciones electrónicas casi imposible, no pudiendo determinar donde se ha generado el hecho imponible.
- En nuestra legislación no está definido el Establecimiento Permanente, siendo necesario desarrollar este criterio, a fin de evitar los problemas de la doble o múltiple imposición internacional y principalmente tener un marco jurídico claro para



la localización del hecho imponible, siendo latente la imposibilidad de imposición por no demostrar que determinada persona jurídica ha constituido un establecimiento permanente en nuestro territorio.

- Las modificaciones en nuestra legislación deben tener como base, los principios impositivos de orden constitucional, principios referidos a la neutralidad, es decir que el tratamiento impositivo al comercio electrónico y al tradicional no puede ofrecer ventajas ni desventajas uno del otro; además de los principios de equidad y seguridad jurídica.
- Las encuestas realizadas demuestran que en nuestro país se realizan operaciones comerciales a través de las redes telemáticas, además de la investigación realizada se evidencia que en Bolivia las operaciones del comercio electrónico se encuentran en crecimiento, dando grandes oportunidades a la pequeña y mediana empresa en la comercialización de productos, servicios y mercadeo.
- De todo lo desarrollado en el trabajo de tesis se evidencia que la hipótesis se ha confirmado en sentido de que la inexistencia de un ordenamiento jurídico que regule las transacciones comercio electrónico provoca que la evasión y elusión impositiva este latente, provocando pérdidas al Tesoro General de la Nación, siendo necesario definir y regular los problemas que plantea esta nueva tecnología.



RECOMENDACIONES

Todo nuevo fenómeno trae consigo aspectos positivos y negativos por ello deben valorarse en su totalidad, y en concordancia con las conclusiones arribadas considero que para evitar las implicaciones negativas que ha provocado el desarrollo del comercio electrónico en nuestra economía, en los usuarios y particularmente en el Tesoro General de la Nación, se encaren las siguientes medidas:

- Es necesario que Bolivia establezca una normativa interna eficaz de la actividad del comercio electrónico, encarándola también a iniciativas comerciales y jurídicas subregionales que puedan fortalecerla e ilustrarla.
- Asimismo, nuestro sistema tributario debe contar con bases sólidas, que permitan la impermeabilidad del sistema impositivo y flexibilidad suficiente como para adecuarse a los desarrollos futuros.
- Las modificaciones en nuestra legislación deben tener la base de los principios impositivos de orden constitucional:
 - Principio de neutralidad, es decir que el tratamiento impositivo al comercio electrónico y al tradicional debe ser similar y no discriminatorio uno del otro.
 - Principio de Equidad vinculado a la no confiscatoriedad y la razonabilidad.
 - Principio de Seguridad Jurídica, para que el desenvolvimiento tributario sea normal y con estricto apego a las normas legales.



- Es necesario determinar cuál de los Estados intervinientes tendrá potestad tributaria para gravar las operaciones realizadas a través de Internet, redefiniendo el criterio de Fuente aplicando las siguientes reglas:
 - lugar en donde los servicios se provean
 - lugar en donde los servicios se llevan a cabo
 - lugar en donde los servicios son utilizados
- Definir el Establecimiento Permanente, para evitar la doble o múltiple imposición internacional o la imposibilidad de imposición por no demostrar que determinado ente jurídico ha constituido un establecimiento permanente en nuestro territorio.
- La aplicación del IVA en el caso de la transmisión de bienes intangibles a través del comercio “on-line, deberá ser el siguiente:
- En caso de que el adquirente sea una persona física y el producto digitalizado este destinado a su consumo personal, se estará ante una prestación de servicio, gravada por el Impuesto al Valor Agregado, bajo las siguientes alternativas:
 - Si la operación se efectúa desde el exterior, la transacción no se encuentra alcanzada por el impuesto.
 - Si la operación es efectuada por un prestador local la misma se encuentra sujeta al IVA.
- En caso de que la transacción sea realizada por empresas, sean estas personas jurídicas o empresas unipersonales, corresponde analizar cada contrato en particular, sin embargo, si se transmite un producto digitalizado (software, libros), se está en presencia



de una licencia de uso (prestación de servicio) o de explotación de derechos de autor (licencia de uso), en el caso de ser prestación de servicios esta alcanzada por el IVA.

- En el caso de locación de espacios publicitarios en sitios de la red (sitios Web), como espacios publicitarios, para dar a conocer productos, realizar publicidad institucional en Internet; se genera la aparición de un negocio similar a la publicidad en los medios habituales de comunicación.
- Si una página web ubicada en un determinado servidor es utilizada como mero punto de publicidad, no habrá establecimiento permanente, pero cuando la página web sea utilizada para realizar operaciones, se considerará que sí existe establecimiento permanente.
- Los aspectos básicos, que debe considerar nuestra legislación a fin de garantizar las transacciones electrónicas son:
 - La atribución de la persona (indudablemente cada quien es quien dice ser).
 - La integridad no alterabilidad del acuerdo de voluntades.
 - Los contratos con soporte informático tienen la misma validez jurídica que aquellos soportados en papel.
 - El consumidor siempre recibirá información clara, veraz y suficiente para realizar su compra.
- Actualmente los asuntos relacionados con impuestos, propiedad intelectual y protección del consumidor dependen de las normas del país de origen o del país que consume, por ello es importante precautelar que los usuarios y las partes realicen sus operaciones



con seguridad jurídica, certeza y confiabilidad como garantías de la legalidad, por ello es necesario crear un registro de empresas y usuarios dedicados al rubro, que permitan viabilizar el control legal y técnico, además de prestar asesoramiento adecuado para el desarrollo de esta actividad.

- Es necesario contar con una normativa legal y operativa que controle a las páginas WEB temporales, tiendas virtuales falsas y a los piratas informáticos, precautelando así que las operaciones comerciales por Internet no corran el riesgo de quedar frustradas, evitando así pleitos internacionales.
- Es evidente que la internet es hoy un medio tecnológico de uso masivo, si bien existen intereses económicos incalculables, por cuanto las empresas internacionales de las grandes potencias, se interesan en vender programas, equipos y productos que gracias al comercio electrónico, es posible acceder, con la idea de que continuemos en el camino de países consumidores, antes que productores; debemos por el contrario aprovechar las ventajas que nos ofrece las nuevas tecnologías en beneficio nuestro, porque con o sin nosotros estas avanzan a pasos agigantados.
- El Internet crea la posibilidad a todo sujeto de abrir las puertas de sus negocios a una cantidad indeterminada de países (jurisdicciones tributarias), por lo que nuestro país debe mostrar las condiciones de mercado más favorables y ofrecer seguridad jurídica; es el momento de cambiar el sistema fiscal y recaudador a uno de producción y exportación con la finalidad de financiar la economía estatal.
- Ampliar la tipificación como ilícito penal los actos defraudación verificados mediante las transacciones del comercio electrónico



independiente del monto.

- Como se ve queda todavía mucho por hacer en nuestra legislación en la fiscalidad del comercio electrónico, no debemos olvidar sin embargo que todos los ciudadanos tenemos el deber ético - político - social de contribuir al sostenimiento del Estado, pagando nuestros impuestos, caso contrario no podemos exigir que el Estado, resuelva todas las demandas y mejore los servicios básicos.
- Es necesario generar conciencia en la opinión pública respecto de la temática abordada, que muy poco podría conocer de la importancia del tema y que como muchos otros se encuentra aún soslayado en grave perjuicio de los intereses de nuestro país y de la sociedad en su conjunto, puesto que, si bien a través de los tributos -como la principal fuente de ingreso- se pretende elevar los ingresos del Estado, es además imperioso hacer que estos se conviertan en una distribución de riqueza justa para la sociedad.



BIBLIOGRAFÍA

BIBLIOGRAFÍA BOLIVIANA:

LEYES Y CÓDIGOS

- CONSTITUCIÓN POLÍTICA DEL ESTADO, LEY N° 1615 de 6 de febrero de 1995. Gaceta Oficial de Bolivia. Reformas 2002.
- CÓDIGO TRIBUTARIO - LEY N° 1340, de 28 de mayo de 1992.
- CÓDIGO TRIBUTARIO - LEY N° 2492, de 2 de agosto de 2003.
- CÓDIGO CIVIL - DECRETO LEY N° 12760 de 8 de agosto de 1975.
- CÓDIGO DE COMERCIO - DECRETO LEY N° 14379 de 25 de febrero de 1977.
- LEY GENERAL DE ADUANAS N° 1990 de 28 de julio de 1999.
- LEY DE REFORMA TRIBUTARIA N° 843, de 20 de mayo de 1986 (Texto Ordenado 2000).
- LEY N° 2493, modificaciones a la Ley N° 843 (Texto Ordenado) de 4 de agosto de 2003.
- LEY DE TELECOMUNICACIONES N° 1632, de 5 de julio de 1995.
- DECRETO SUPREMO N° 26624, de 14 de mayo de 2002.
- DECRETO SUPREMO N° 26553, de 19 de marzo de 2002.



TEXTOS

- SUXO CH., Néstor. “Apuntes de Perfil de Tesis”, Editorial Educación y Cultura, Cochabamba - Bolivia, 1998.
- BENITEZ RIVAS, Alfredo. “Compendio de Derecho Financiero Boliviano”, Tomo I Derecho Tributario 2ª Edición La Paz - Bolivia, 1988.
- GARCIA CANSECO, Oscar. “Derecho Tributario”, incluye el Análisis de la Legislación Tributaria, 1ª Edición, Universidad Mayor de San Andrés - Facultad de Ciencias Económicas y Financieras, La Paz - Bolivia, marzo 2003.
- * MENDOZA ARZABE, Fernando. “Diccionario usual de latín jurídico”, Editor: Fernando Miranda Mendoza, La Paz - Bolivia, 1998.

OTROS

- * “COMO HACER NEGOCIOS A TRAVÉS DE INTERNET”, publicación de la Cámara de Industria de Cochabamba con el apoyo de la Embajada de Holanda, (www.proempresa.com), 2000.
- “INTERNET”- Todas las claves para navegar. Ediciones El País, SA. Grupo Santillana de Ediciones SA. Madrid (bolivia.com), 2000.
- “ALTA GERENCIA” Maestrías para el desarrollo, volumen 3, N° 8, La Paz - Bolivia, septiembre - octubre, www.mpd.edu.bo, 2002.



- NUEVA ECONOMIA, Año 9, N° 456 La Paz - Bolivia del 25 de noviembre al 1° de diciembre de 2002.
- NUEVA ECONOMIA, Año 9, N° 466 La Paz - Bolivia, febrero 3 al 9 de 2003.
- BOLIVIAN BUSSINESS, Año I N° 12, Santa Cruz - Bolivia, 24 de agosto al 30 de agosto de 2003.
- EL DIARIO, Sección Economía, La Paz - Bolivia, 27 de julio de 2003.
- EL DIARIO Sección Nacional II, La Paz - Bolivia, 21 de diciembre de 2003.
- LA RAZÓN, Sección Ejecutivos "B", La Paz - Bolivia, 23 de noviembre de 2003.
- LA RAZÓN, Sección El Evento "A", La Paz - Bolivia, 25 de agosto de 2003.
- LA RAZÓN Sección Tendencias "C", La Paz - Bolivia, 28 de noviembre de 2004.
- UNIVERSIDAD ANDINA "SIMÓN BOLÍVAR", Maestría en Derecho Tributario, Apuntes de Derecho Fiscal Internacional La Paz - Bolivia, 2003.
- UNIVERSIDAD ANDINA "SIMÓN BOLÍVAR", Maestría en Derecho Tributario, Apuntes de Comercio Electrónico, La Paz - Bolivia, 2003.



- UNIVERSIDAD ANDINA “SIMÓN BOLÍVAR”, Maestría en Derecho Tributario, Apuntes de Sistemas Tributarios La Paz - Bolivia, 2003.

BIBLIOGRAFÍA INTERNACIONAL:

- WITKER, Jorge. “Investigación Jurídica”, McGraw-Hill, México, 1995.
- Reforma Tributaria para América Latina, “MODELO DE CÓDIGO TRIBUTARIO”, preparado para el Programa Conjunto de Tributación OEA/BID, 1968.
- “LEY MODELO DE LA COMISIÓN DE NACIONES UNIDAS PARA EL DERECHO MERCANTIL INTERNACIONAL/ UNCITRAL (NACIONES UNIDAS) SOBRE COMERCIO ELECTRÓNICO” (con la adición del artículo 5º bis en la forma aprobada en 1998).
- OSSORIO, Manuel. “Diccionario de Ciencias Jurídicas Políticas y Sociales”, Editorial Heliasta, 26ª Edición Actualizada, corregida y aumentada por Guillermo Cabanellas de las Cuevas, Buenos Aires - Argentina, 1999.
- CABANELLAS, Guillermo. “Repertorio Jurídico de Principios Generales del Derecho, Locuciones máximas y aforismos latinos y castellanos”, 4ª Edición ampliada por ANA MARÍA CABANELLAS, Editorial Heliasta SRL. Buenos Aires - República Argentina, 1992.



- VILLEGAS, Héctor B. “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario”, 4ª Edición, Ediciones Depalma, Buenos Aires - Argentina, 1987.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos M. “Nociones Generales de Derecho Financiero”, Volumen I, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1986.
- GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina. “Derecho Tributario”, Tomo I, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1996.
- LORENZETTI, Ricardo L. “Comercio Electrónico”, Edición Abeledo-Perrot Lexis-Nexis Argentina S.A, 2001
- MARTÍNEZ NADAL, Apol-Ionia, “Comercio Electrónico, firma digital y autoridades de certificación”, 3ª Edición, Civitas Ediciones S.L., Madrid-España, 2001.
- McLURE, Charles E. y CORABI, Giampaolo. “La Tributación sobre el Comercio Electrónico: objetivos económicos, restricciones tecnológicas y legislación tributaria”, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 2000.
- * MONTAÑO GALARZA, Cesar. “El Ecuador y los problemas de la doble imposición internacional”, 1ª edición, Quito-Ecuador, 2002.



PÁGINAS ELECTRÓNICAS

- Publicaciones Jurídicas:
<http://www.zur2.com/objetivos/leyextran/cnudmi.htm>:
- Estudio Contable Yunger Sánchez Settembrin & Asoc. Salta Buenos Aires Argentina.
<http://www.info@econtableyss.com.ar>
- RUIZ HUIDOBRO, Alfredo Gildemeister Perú: El Derecho Tributario del Siglo XXI: Problemática del Comercio Electrónico y los principios del Derecho Tributario Internacional.
<http://www.un.or.at/uncitral/spanish/texts/electcom/ml-ec.htm>.
- <http://www.impuestos.com>
- <http://www.aduana.com>
- <http://www.sittel.com>
- <http://www.boliviaMall.com>
- <http://www.la-razón.com>
- <http://www.tecnología.bo>
- nuevaeco@ceibo.entelnet.bo



GLOSARIO

Administrador Virtual

Programa que puede ser accedido desde cualquier navegador de Internet, para administrar y controlar su sitio Web. Permite crear buzones de correo electrónico, cambiar su contraseña, revisar las estadísticas de acceso a su sitio Web, restringir el acceso a ciertas páginas de su sitio, editar sus mensajes auto-respondedores, y muchas otras funciones.

Agente

Aplicación que funciona como intermediario de un cliente para completar transacciones, buscar información o precios, o comunicarse con otros agentes y clientes.

ARPANet – Advanced Research Projects Agency Network.

Red informática desarrollada a finales de los años sesenta por el departamento de defensa de los EE.UU. para permitir la comunicación tras una confrontación nuclear. Es la predecesora de Internet.

B2B – Business to Business

Con esta denominación se hace referencia a las transacciones comerciales que llevan a cabo empresas entre si por medio de comercio electrónico.

B2C – Business to Consumer

Expresión con la que se denomina a las operaciones comerciales realizadas entre una empresa y sus clientes finales a través del comercio electrónico.

Banca electrónica

Sistema que a partir de dos tipos de enlace electrónico: cliente-banco y cliente-Internet-banco, permite el acceso desde el hogar a una oficina

mediante computadora a servicios tales como: obtención de balances de



cuentas, transferencias de fondos, pago electrónico de facturas, solicitud de préstamos, compra-venta de acciones, y otros. Además del término más común con el que se le conoce en inglés, Online Banking, o Internet Banking éste último en ilusión al servicio de banca electrónica específicamente a través de Internet.

Base de datos

Colección de datos formateados de manera tal de facilitar la recopilación de una información en particular.

Bit (bit, bitio)

Unidad mínima de información digital que puede ser tratada por un computador.

Browser

Programa o software que permite recorrer o “navegar” las páginas de la Web y cuentan con funcionalidades multimedia permitiendo la navegación por servidores WWW, FTP, Gopher, etc. Sin esta herramienta no se podría acceder a los recursos de Internet. Se les conoce comúnmente como navegadores o exploradores. Los más usados son Netscape Navigator y Microsoft Internet Explorer.

Certificado digital

Un certificado digital es una “tarjeta de crédito” electrónica que establece sus credenciales cuando efectúa negocios u otro tipo de transacciones por la Web. Se emite por una Entidad Certificadora y contiene el nombre, el número de serie, la fecha de expiración, una copia de la llave pública del dueño del certificado (utilizada para cifrar los mensajes) y la firma digital de la entidad que emite el certificado, de tal manera que el receptor pueda ver que es real.



Algunos certificados digitales se ajustan al estándar X 509. Los certificados digitales se pueden mantener en registros de tal manera que los usuarios que autentican pueden buscar las llaves públicas de otros usuarios.

Chat

Comunicación directa por Internet con participantes múltiples. A diferencia del e-mail, las respuestas se reciben en tiempo real.

Ciberdinero (Cybermoney)

Denominación que reciben distintos medios de pago virtuales alternativos que se aplican en la Red, para cerrar las transacciones llevadas a cabo mediante comercio electrónico. En cualquier caso, todavía no se han desarrollado instrumentos de pago vía Internet que tengan plenas garantías, lo que sin duda sigue suponiendo un freno para la generalización de los negocios de este tipo.

Ciberespacio (Cyberspace)

Es el nombre que hace referencia al espacio virtual (no físico) en el que, a través de Internet, se reúnen distintas personas; y a la cultura y usos que abandera la comunidad electrónica. Término acuñado por el escritor de Ciencia Ficción William Gibson, en su obra Neuromancer, y la sociedad que las rodea.

Cliente - Servidor (Client - Server)

Sistema de organización para la interconexión de computadoras que permiten el funcionamiento de Internet y otros sistemas de redes. Funciona mediante la separación de los ordenadores miembros en dos categorías distintas, la primera agrupa a los que actúan como servidores (es decir los que suministran información), y la segunda a los que son clientes (esto es, receptores de información). No existe ningún inconveniente en que el cliente



y el servidor trabajen desde plataformas distintas, aunque han de respetar el protocolo preestablecido para las solicitudes y su ejecución. El protocolo http, es el que se utiliza en las páginas Web.

Comercio electrónico (E-commerce)

Nombre que reciben las transacciones comerciales llevadas a cabo entre empresas, consumidores finales e instituciones gubernamentales mediante el uso de redes de información (como Internet). Aunque no es una practica generalizada, existen fuertes perspectivas de crecimiento.

Conexión

Vía establecida para el intercambio de información.

Correo electrónico (E-mail)

El correo electrónico es el servicio más básico, antiguo, y más utilizado en Internet. Es un método por el cual los usuarios de las computadoras pueden intercambiar mensajes entre ellos a través de una red. La mensajería electrónica es el medio más eficaz y más rápido de comunicación, permitiendo intercambiar además de mensajes, programas, audio, video, e imágenes.

Cpu – Central Processing Unit

El chip principal de toda computadora, que se utiliza para correr el sistema operativo y el software de aplicaciones.

Cracker

Individuo que intenta eludir la protección contra copias de un programa de software.

Criptografía

Ciencia que, mediante el tratamiento de la información, protege a las mismas de las modificaciones y utilización no autorizada. Utiliza algoritmos



matemáticos complejos para la transformación de la información en un extremo y la realización del proceso inverso en el otro extremo y la realización del proceso inverso en el otro extremo.

Dirección de correo electrónico

Cada usuario dentro de un sistema posee una dirección de correo electrónico formada por usuario@servidor.dominio

Dominio

Organización de las máquinas de Internet siguiendo una estructura jerárquica, que permite recordar de forma sencilla su nombre. Cada nombre de dominio consiste en palabras o letras separadas por un punto. Existen varios niveles .com, .org, .net.

EDI – Electronic Bussines Group

Protocolo creado a principios de los años 70 para permitir que las grandes compañías pudieran transmitir información a través de sus redes privadas, y está siendo adaptado en la actualidad a los Webs corporativos.

Enlace (hyperlink)

Hipervínculo. Es la conexión entre un documento y otro en la Web. Un enlace o link salta a la vista en el texto de un documento porque aparece subrayado y de distinto color, lo que permite al usuario presionar el botón del mouse o ratón y haciendo “click” pasar automáticamente a otra parte del mismo documento, a otro documento o a un servidor diferente.

Firma digital (Digital signatura)

También conocida como firma electrónica, es la información añadida o transformación cifrada de los datos que permite al receptor de los mismos comprobar su fuente e integridad y protegerse así de la suplantación o falsificación. Consiste en una transformación de un mensaje utilizando un sistema de cifrado asimétrico de manera que la persona que posea el mensaje



inicial y la clave pública del firmante, pueda determinar de forma fiable si dicha transformación se hizo utilizando la clave privada correspondiente a la clave pública del firmante, y si el mensaje ha sido alterado desde el momento en que se hizo la transformación. (Utah) Es un sello integrado en datos digitales, creado con una clave privada, que permite identificar al propietario de la firma y comprobar que los datos no han sido falsificados (Alemania).

File Transfer Protocol

Protocolo que se utiliza para transportar archivos de un servidor Web a un navegador. Es el tipo de comunicación utilizado entre un servidor Web y un navegador de Internet. Por este motivo, las direcciones de las páginas Web comienzan con “http://...”

Hacker

Individuo que invierte su tiempo en penetrar en sistemas y redes para sustraer, modificar o borrar información que no le pertenece.

Hardware

Son componentes que integran físicamente un ordenador (monitor, impresora, C.P.U.) que junto con el software adecuado que se instala en la computadora hace que la misma funcione adecuadamente.

HTML – Hyper Text Markup Lenguaje

Es el lenguaje de programación que se utiliza para crear las páginas Web. HTML es la abreviación de lenguaje de marcado de hipertexto que consiste en un conjunto de códigos especiales llamados “tags”, que permite definir todos los parámetros de visualización de hipertexto, gráficos y aplicaciones en el WWW.

Hosting

Sinonimo de Farming.



Servicio en el cual se hospeda o se contiene los archivos HTML que constituyen un sitio Web. Es la computadora que da acceso mundial a su sitio, vía Internet.

INTERNET

Así se denomina a la red de computadoras más extendida del planeta, cuya estructura técnica está cimentada en miles de ordenadores, llamados servidores, que están activos continuamente e interconectados entre sí, y que proporcionan información a más de 48 millones de personas repartidas por el mundo (clientes) que se conectan por medio de un módem y una línea telefónica. Internet ha evolucionado a partir de ARPANET.

Internet

Grupo de redes locales que está interconectado mediante un mismo protocolo de comunicación.

Inter. NIC - Internet Information Center

Centro de información Internet. Son los proveedores de registro, información y servicios de bases de datos para la red Internet. InterNIC es a quien se contacta si se desea registrar un dominio en Internet. Nombre que anteriormente tenía el ICANN

Intranet

Red privada que se basa en las primeras tecnologías que Internet, pero que está restringida para el uso de un grupo de usuarios determinado. Funciona dentro de una compañía o institución, dando la posibilidad a sus funcionarios de compartir información, sin que salga a la comunidad de Internet en general.

Multimedia

Sistema que combina diversas tecnologías (imagen, sonido...) utilizadas para mostrar la información, de manera que se consiga implicar a casi todos los sentidos humanos.



Navegar

Acción que consiste en consultar páginas en Internet sin tener un destino prefijado, si no, siguiendo vínculos o enlaces que se dirigen a distintas zonas de la red.

Negocio electrónico

Expresión con la que denomina a las distintas modalidades digitales que permiten llevar a cabo actividades de carácter económico por medio del ordenador.

Netizen

Ciudadano de Internet que actúa con responsabilidad.

Network

Red, se denomina red a dos o más ordenadores interconectados que comparten elementos de hardware (impresoras, etc.), base de datos u otro tipo de recursos. Las redes se pueden clasificar según su estructura jerárquica: client/server (ordenadores que suministran información y otros que la consultan) y peer-to-peer (ordenadores que suministran y demandan información al mismo tiempo); y según la zona física que engloben: LANS (locales), MANs (metropolitanas) o WANs (área amplia).

Nombre de dominio

Un nombre de dominio es un nombre único que identifica su sitio en Internet. Los nombres de dominio siempre tienen dos o más partes, separadas por puntos, para que los clientes puedan acceder al sitio Web en Internet.

El nombre de dominio se emplea para formar un URL.

Notario electrónico

Entidad pública o privada encargada de la emisión de certificados digitales que atestigüen la autenticidad de los propietarios de los mismos.



On-line

Literalmente este término significa que una computadora está conectada a otra mediante un módem. Con conexión a Internet.

Página Web

Es un archivo de computación escrito en HTML.

Pago virtual de facturas

Sistema electrónico que brinda la posibilidad de que la persona vea en la pantalla de su computadora las facturas que paga mediante la transferencia automática de fondos en sus cuentas bancarias.

Portal

Sitio Web que funciona como punto de entrada a Internet.

Protocolo

Reglas establecidas para controlar el intercambio de datos entre empresas. Lista de comandos a la que responde de manera estándar un servidor.

Protocolo de Control de Transmisión / Protocolo de Internet (TCP/IP)

Sistema de protocolos, definidos en RFC 793, en los que se basa buena parte de Internet. El primero se encarga de dividir información en paquetes en origen, para luego recomponerla en destino, mientras que el segundo, se responsabiliza de dirigirla adecuadamente a través de la red, permitiendo la comunicación entre computadoras.

Protocolo de Internet (IP)

Sirve para fragmentar y conducir adecuadamente, desde su origen hasta su destino, la información que se transmite por Internet. El principal problema es que no verifica que los distintos fragmentos del mensaje hayan llegado a su destino final, por lo que es necesario que se complemente con otro protocolo, como puede ser el TCP.



Reenviar

Función de los programas de correo electrónico que permite enviar a otros destinatarios un mensaje recibido.

Server o Servidor

Un servidor es un computador que controla ciertos archivos por otras computadoras. En Internet este término se utiliza muy a menudo para designar a aquellos sistemas que proporcionan información a los usuarios de la red. Cuando hablamos de nuestros servidores Web, nos referimos a los computadores donde se encuentran los archivos de su sitio Web. Servidores comunes en Internet incluyen servidores de archivos, servidores Web, servidores de correo electrónico POP3, servidores de nombre DNS, etc.

Servidor Web

Es el programa que utilizando el protocolo de comunicaciones http, es capaz de recibir peticiones de información de un programa cliente (navegador), recuperar la información solicitada y enviarla al programa cliente para su visualización por el usuario.

Sitio Web

Conjunto de una o más páginas de hipertexto hospedadas en un servidor Web, que cualquiera puede acceder usando un navegador de Internet. Puede constar de una sola página personal o de innumerables archivos que identifican a alguna institución o entidad.

Software

Denominación que recibe el conjunto de instrucciones, programas de gestión y metodología codificada en lenguajes informáticos para optimizar al máximo las posibilidades de un sistema de elaboración de datos. En el lenguaje común el término hace referencia a todo lo que en un sistema o proceso se refiere a las instrucciones y contenidos culturales del sistema y/o del proceso



mismo.

Virtual

Término que se utiliza en el entorno de las tecnologías de la información y de las comunicaciones para hacer referencia a los dispositivos o funciones simulados.

Web

Se refiere a la red mundial y se usa por extensión en lugar de WWW.

Word Wide Web

El Web es una colección de documentos en línea alojados en servidores Web en todo el mundo. El Web contiene millones de páginas Web de personas, empresas e instituciones, así como el texto de miles de libros y materiales de referencia como diccionarios o enciclopedias. Las páginas WWW son construidas en un lenguaje HTML el cual soporta enlaces a otros documentos como gráficos, archivos de sonido y video. Para acceder a estos documentos se debe utilizar un navegador. Los navegadores son aplicaciones de Internet que facilitan el acceso al Word Wide Web, de los cuales los más usados son Netscape Navigator y Microsoft Internet Explorer.



Citas de pie de páginas

1 NUEVA ECONOMIA, Año 9, N° 456 La Paz - Bolivia del 25 de noviembre al 1° de diciembre de 2002, pág. 15.

2 Presentación Reforma Tributaria para América Latina, "MODELO DE CÓDIGO TRIBUTARIO", preparado para el programa Conjunto de Tributación OEA/BID, 1968, pág. iii.

3 Comisión Redactora del Modelo de Código Tributario Reforma Tributaria para América Latina, "MODELO DE CÓDIGO TRIBUTARIO", 1968 pág. vii.

4 EL DIARIO, Sección Economía, La Paz-Bolivia, 27 de julio de 2003, pág. 7.

5 EL DIARIO, Op. Cit. pp. 7.

6 Conformada por destacados abogados y economistas especializados en tributación: Lic. Gonzalo Ruiz Ballivián, Lic. Jorge Fernández Arroyo, Dr. Hernán Zenteno Anaya, Dr. Carlos Aguirre, Dr. Oscar García Canseco, Dr. Alfredo Benítez Rivas y otros connotados profesionales, además del apoyo de expertos argentinos. BENITEZ RIVAS, Alfredo. "Compendio de Derecho Financiero Boliviano", Tomo I Derecho Tributario 2ª Edición La Paz - Bolivia, 1988, pág. 43.

7 GIULIANI FONROUGE, Carlos M. "Nociones Generales de Derecho Financiero", Volumen I, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1986, pág 68.

8 VILLEGAS, Héctor B. "Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario", 4ª Edición, Ediciones Depalma, Buenos Aires- Argentina, 1987, pág 131.

9 GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina. "Derecho Tributario", Tomo I, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1996, pág. 137

10 BENITEZ RIVAS, Alfredo. Op. Cit. pp. 35-36

11 VILLEGAS, Héctor B. Op. Cit. pp. 183

12 VILLEGAS, Héctor B. Op. Cit. pp. 184



- 13 GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, Op. Cit pp. 225
- 14 Ibidem pp. 226
- 15 UNIVERSIDAD ANDINA “SIMÓN BOLÍVAR”, Maestría en Derecho Tributario, Apuntes de Derecho Fiscal Internacional La Paz - Bolivia, 2003.
- 16 UASB, M. Derecho Tributario Op. Cit.
- 17 GARCIA CANSECO, Oscar. “Derecho Tributario”, incluye el Análisis de la Legislación Tributaria, 1ª Edición, Universidad Mayor de San Andrés - Facultad de Ciencias Económicas y Financieras, La Paz - Bolivia, marzo 2003, pág 38.
- 18 GARCIA CANSECO, Oscar. Op. Cit. pág 41.
- 19 GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, Op. Cit pp. 296
- 20 Ibidem. pp. 43.
- 21 “COMO HACER NEGOCIOS A TRAVÉS DE INTERNET”, publicación de la Cámara de Industria de Cochabamba con el apoyo de la Embajada de Holanda, (www.proempresa.com), 2000, pág 7.
- 22 “INTERNET”- Todas las claves para navegar. Ediciones El País SA. Grupo Santillana de Ediciones SA. Madrid (bolivia.com), 2000, pág. 1
- 23 “COMO HACER NEGOCIOS A TRAVÉS DE INTERNET”, Op. Cit pp. 7
- 24 LORENZETTI, Ricardo L. “Comercio Electrónico”, Edición Abeledo-Perrot Lexis-Nexis Argentina S.A, 2001, pág. 10 y 11.
- 25 LORENZETTI, Ricardo L., Op.Cit. pp. 15
- 26 “COMO HACER NEGOCIOS A TRAVÉS DE INTERNET”, Op. Cit pp.44
- 27 “INTERNET”- Op. Cit pp. 1
- 28 “COMO HACER NEGOCIOS A TRAVÉS DE INTERNET”, Op. Cit pp. 24
- 29 OSSORIO, Manuel. “Diccionario de Ciencias Jurídicas Políticas y Sociales”, Editorial Heliasta, 26ª Edición Actualizada, corregida y aumentada por Guillermo Cabanellas de las Cuevas, Buenos Aires - Argentina, 1999 pág 193.
- 30 LORENZETTI, Ricardo L., Op.Cit. pp. 53
- 31 McLURE, Charles E. y CORABI, Giampaolo. “La Tributación sobre el Comercio Electrónico: objetivos económicos, restricciones tecnológicas y



legislación tributaria”, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 2000 pág. 13.

32 MARTÍNEZ NADAL, Apol-Ionia, “Comercio Electrónico, firma digital y autoridades de certificación”, 3ª Edición, Civitas Ediciones S.L., Madrid-España, 2001, pág. 29.

33 McLURE, Charles E. y CORABI, Giampaolo. Op. Cit. pp. 13.

34 LORENZETTI, Ricardo L., Op.Cit. pp. 23

35 MARTÍNEZ NADAL, Apol-Ionia, Op, Cit. pp. 128 y 129

59 Estudio Contable Yunger Sánchez Settembrin & Asoc. Salta Buenos Aires Argentina. [www. info@econtableyss.com.ar](http://www.info@econtableyss.com.ar)

60 Ibidem

