

**UNIVERSIDAD MAYOR DE SAN ANDRES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y FINANCIERAS**

CARRERA DE AUDITORIA

MAESTRIA DE AUDITORIA Y CONTROL FINANCIERO



MONOGRAFIA

DIPLOMADO EN TRIBUTACION

**“LA TRIBUTACION EN OPERACIONES DE COMERCIO
ELECTRONICO”**

POSTULANTE: Lic. Aud. SANDRA AURORA JEMIO VILLAMIL

**LA PAZ – BOLIVIA
2005**

LA TRIBUTACION EN OPERACIONES DE COMERCIO ELECTRONICO

I. INTRODUCCION

1 Justificación	1
2. Planteamiento del problema.....	2
3. Objetivo General	2
4. Objetivos Específicos.....	2

II. MARCO CONCEPTUAL

1. Concepto de Tributo.....	3
2. Impuestos.....	3
3. Hecho Imponible.....	3
4. Contribuyente.....	3
5. La Doble Imposición	4
6. Establecimiento Permanente	4
7. Internet.....	5
8. Comercio Electrónico.....	6
8.1 Clasificación del comercio electrónico	7
8.2 Medios de pago.....	8
8.3. Categorías de las transacciones en el comercio electrónico según la OCDE.....	9
9. Mercado Electrónico.....	15

III . MARCO TEORICO

CAPITULO I

Aspectos generales

1. Posiciones doctrinales respecto a la tributación en el comercio electrónico.....	16
2. Cuestionamientos acerca del establecimiento	
Permanente.....	18
3. Beneficios del comercio electrónico en la Administración Tributaria.....	20

CAPÍTULO II

Regulación del sistema tributario del comercio electrónico

1. Instituciones Mundiales.....	22
2. Instituciones Americanas.....	26
IV. CONCLUSIONES	30
V. PROPUESTA ALTERNATIVA DE SOLUCIÓN	30
VI. BIBLIOGRAFIA.....	32

LA TRIBUTACION EN OPERACIONES DE COMERCIO ELECTRONICO

I. INTRODUCCION

1 Justificación

Las tecnologías han ejercido un gran impacto en el mundo de los negocios y, específicamente, el uso del Internet, que ha permitido el vertiginoso desarrollo del comercio a través de medios no tradicionales.

Organizaciones internacionales y profesionales independientes de diversas áreas quienes, desde hace varios años atrás se han reunido en conferencias y foros internacionales con la finalidad de dar respuestas a las diversas interrogantes de orden jurídico que se plantean respecto del comercio electrónico y sus relaciones con la contratación, la propiedad intelectual y la tributación principalmente.

Los tributos gravan manifestaciones de capacidad económica y es evidente que en el Comercio Electrónico se producen hechos que pueden ser considerados como tales. En el conjunto del tráfico mundial de mercancías ha ido adquiriendo gran importancia, planteando en el ámbito de las relaciones entre los países discusiones que, por un lado, se proponen garantizar el flujo de ingresos tributarios para sus respectivas arcas fiscales, y por otro, no frenar la revolución que representa este nuevo escenario, considerando su enorme potencialidad.

A través de estos grandes cambios, la perspectiva tradicional en materia tributaria ha cambiado, constituyendo como necesidad la profunda revisión de los conceptos tradicionales relacionados con los tributos.

2. Planteamiento del problema

Los problemas que las transacciones que se desarrollan utilizando **Internet**, básicamente tienen que ver con la distinción entre **entrega de bienes** y **prestación de servicios**, la identificación y localización de los sujetos intervinientes.

El lugar donde se encuentra ubicada la **f fuente generadora de las rentas**, pues se presenta como inconveniente la determinación del Estado al que corresponde la recaudación de los tributos, ya que no es posible establecer con plena exactitud en qué territorio tienen lugar los hechos.

3. Objetivo General

Efectuar un estudio a fin de proveer un aporte teórico a todos los estudiantes, docentes, y demás, que presenten algún interés en obtener información base acerca de la fiscalidad y el comercio electrónico y crear tanto en ellos como en cada uno de nosotros la inquietud de desarrollar a profundidad el tema.

4. Objetivos Específicos

El presente trabajo va a ocuparse de dos tareas básicas:

1. Obtener una base de conocimiento para lograr Identificar los componentes del tributo en operaciones relacionadas al comercio electrónico.
2. Identificación de la fuente generadora del tributo, a través de posiciones doctrinales y soluciones legislativas que se le han dado.

II. MARCO CONCEPTUAL

1. Concepto de Tributo

Tributos son las prestaciones pecuniarias que el Estado, o un ente público autorizado al efecto por aquél, en virtud de su soberanía territorial; exige de sujetos económicos sometidos a la misma.

2. Impuestos

Son impuestos los tributos exigidos sin contraprestación, cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica, que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo, como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de los bienes o la adquisición o gasto de la renta.

3. Hecho Imponible

El hecho imponible es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la Ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria. La Ley, en su caso, completará la determinación concreta del hecho imponible mediante la mención de supuestos de no sujeción.

4. Contribuyente

Es contribuyente la persona natural o jurídica a quien la ley impone la carga tributaria derivada del hecho imponible. Nunca perderá su condición de contribuyente quien legalmente deba soportar la carga tributaria, aunque realice su traslación a otras personas.

5. La Doble Imposición

Aparecen así conceptos de Estado Residencia, que grava en función del criterio de residencia de quien obtiene la renta, y de Estado Fuente, que grava en función de la adscripción territorial de la fuente de la renta.

Cuando dos Estados someten a tributación una renta obtenida por el mismo sujeto, el uno por la residencia del sujeto y el otro porque la fuente de donde procede la renta se encuentra en su territorio, nos encontramos ante el fenómeno de la doble imposición jurídica internacional... el reparto de la potestad tributaria en la imposición internacional sobre los beneficios empresariales gira así en torno al concepto de establecimiento permanente.

6. Establecimiento Permanente

De acuerdo con el Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) para Evitar la Doble Imposición un establecimiento permanente (EP) es un lugar fijo de negocios mediante el que una empresa realiza toda o parte de su actividad, lo que implica los siguientes requisitos, según los Comentarios:

- Obligada utilización de una instalación, centro o emplazamiento desde el cual se desarrolla la actividad.
- Fijeza o vinculación de las instalaciones a un lugar o espacio físico determinado, con cierto grado de permanencia temporal.
- Necesidad de que la actividad sea productiva y contribuya al beneficio global de la empresa.

En particular, la expresión EP comprende: sedes de dirección, sucursales, oficinas, fábricas, talleres, minas, pozos de petróleo o de gas, canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.

No se incluyen en el concepto de EP:

- La utilización de instalaciones o depósitos con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa.
- El mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformados por otra empresa.
- El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías, o de recoger información para la empresa, o de realizar cualquier otra actividad auxiliar o preparatoria; o cualquier combinación de las actividades mencionadas, siempre que dicha combinación conserve su carácter auxiliar o preparatorio.

No se considera que una empresa tiene un EP por el mero hecho de que realice sus actividades a través de un agente mediador, comisionista o corredor que goce de un estatuto independiente y actúe en el marco ordinario de su actividad. Por el contrario, si existe tal EP cuando una persona distinta de las anteriores actúe por cuenta de la empresa y ostente y ejerza habitualmente poderes que la faculten para concluir contratos en su nombre, a menos que se trate de actividades auxiliares o preparatorias de la actividad que constituye el núcleo del negocio de la empresa.

7. Internet

Internet es una red de redes a escala mundial de millones de computadoras interconectadas con el conjunto de protocolos TCP/IP. También se usa este nombre como sustantivo común y por tanto en minúsculas para designar a cualquier red de redes que use las mismas tecnologías que la Internet, independientemente de su extensión o de que sea pública o privada.

Conjunto de ordenadores, o servidores, conectados en una red de redes mundial, que comparten un mismo protocolo de comunicación, y que prestan servicio a los ordenadores que se conectan a esa red; debe decirse siempre "la Internet"

Red de ordenadores a nivel mundial. Ofrece distintos servicios, como el envío y recepción de correo electrónico (e-mail), la posibilidad de ver información en las páginas

Web, de participar en foros de discusión (News), de enviar y recibir ficheros mediante FTP, de charlar en tiempo real mediante IRC, etc.

Internet es la .red de redes. (Por eso su designación con el vocablo anglosajón .Inter.net.,contracción de .lternetwork. o entre redes de trabajo.) de información, o sea, la matriz global de las redes informáticas de transmisión de ficheros digitales o sistemas de información, que posibilita su transferencia entre ordenadores situados en lugares diferentes, utilizando el protocolo internet (IP) y los recursos de comunicación existentes como cables, teléfonos, satélites u ondas radioeléctricas. Los ficheros contienen información recogida en textos, lenguaje hablado e imágenes

8. Comercio Electrónico

- La Organización Mundial del Comercio, ha adelantado su posible definición, que dice: .El comercio electrónico comprende aquellos productos que son comprados y pagados en Internet pero son entregados físicamente, y productos que son entregados bajo la forma de información digitalizada sobre Internet..
- La organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), propone la siguiente definición: .el término comercio electrónico refiere generalmente a transacciones comerciales, envolviendo organizaciones e individuos, basadas en el proceso y transmisión de datos digitalizados, incluyendo texto, sonido e imágenes visuales y que son transmitidas por redes abiertas (como Internet) o cerradas (como es el caso de AOL o Minitel)..
- El observatorio Europeo de tecnologías de la información (EITO), propuso en 1997 la siguiente definición: .El comercio electrónico es la conducción de asuntos que implican un cambio de valor a través de las redes de telecomunicaciones.
- La Comisión Europea en 1997 propuso la siguiente definición: .Comercio electrónico es aquel que permite hacer los negocios electrónicamente y está fundado sobre el tratamiento electrónico y la transmisión de datos, comprendiendo textos, sonidos y

video. Cubre actividades múltiples y diversas, correspondiendo al comercio de bienes y servicios, la liberación en línea de informaciones numéricas, transferencias electrónicas de fondos, actividades bursátiles electrónicas, transferencia de conocimientos electrónicos, subastas comerciales, concepción y elaboración en ingeniería, mercados en línea, mercados públicos, venta directa a los consumidores y la prestación de servicios postventa. Conciernen tanto a los productos (bienes de consumo, equipo médico especializado, por ejemplo) como a los servicios (servicios de información, servicios financieros, etc.), las actividades tradicionales (servicios de salud, enseñanza, etc.) y actividades nuevas (centros comerciales virtuales, por ejemplo).

Aunque resulta interesante además destacar dos esfuerzos legislativos de definición en países americanos, tal es el caso de Colombia que en su Ley 527 plantea que será aquella categoría que *"abarca las cuestiones suscitadas por toda relación de índole comercial, sea o no contractual, estructurada a partir de la utilización de uno o más mensajes de datos o de cualquier otro medio similar"* (Ley 527, Art. 2b); y México, que en el documento de iniciativa que incluye un proyecto de decreto, que reforma y adiciona diversas disposiciones al Código de Comercio, modifica el artículo 641 del referido Código señalando que *"el comercio electrónico es aquél donde se utiliza para la comunicación y acuerdo entre las partes, el intercambio de datos, a través de medios electrónicos, electromagnéticos, ópticos u otros, de naturaleza análoga"*. El punto de convergencia de todas las definiciones consultadas es el uso del medio electrónico para la realización del negocio.

8.1 Clasificación del Comercio Electrónico

La clasificación a la que más recurren las legislaciones en esta materia es la que distingue en cuanto a los sujetos, catalogando en:

- Entre empresas o **business to business**: donde serán empresas tanto el comprador como el vendedor.
- Entre empresa y consumidor o **business to consumers**: Las empresas venden sus productos y prestan sus servicios -a través de un sitio Web- a clientes que los utilizarán para uso particular.

- Entre consumidor y consumidor o **consumers to consumers**: Esto es factible en el comercio electrónico, tal es el caso de los remates en línea, donde los consumidores realizan operaciones entre sí.
- Entre consumidor y la administración o **consumers to administrations**: Los ciudadanos podrán interactuar con las Administraciones Tributarias a efectos de realizar la presentación de las declaraciones juradas y/o el pago de los tributos, así como obtener asistencia informativa u otros servicios.
- Entre empresa y administración o **business to administrations**: Las administraciones públicas actúan, tanto como agentes reguladores y promotores del comercio electrónico como usuarias del mismo.

Por otro lado, existe una clasificación de vital importancia y es la que discierne respecto a la entrega y pago del bien entre:

- **Indirecto**: Consiste en adquirir bienes tangibles que necesitan luego ser enviados físicamente usando canales convencionales de distribución (envío postal y servicios de courier). Esta clase será la aplicada a la regulación tributaria de modalidades tradicionales, como es el caso de las ventas telefónicas, donde el pedido también se realiza a distancia.
- **Directo**: Aquí el pedido, pago y envío del bien se produce online; son bienes de naturaleza intangible que viajan por la red. Para la materia tributaria es el Directo quien posee mayor relevancia, pues se torna dificultoso establecer la naturaleza intrínseca de la operación ya que en los derechos y productos que se transmiten se verifica una desmaterialización del objeto, vía digitalización.

8.2 Medios de pago

La revolución del comercio electrónico, a demás de realizar la entrega del bien mediante un medio electrónico, concretará también el pago por vía electrónica. Para ello han ingeniado múltiples medios de pago, de los cuales los más usados serán:

- Fundados en tarjetas: Abarcan tarjetas tanto de crédito como de débito. Mediante un registro generado por el propio sistema informático que realiza la

negociación, quedará plasmado los datos del banco originante, el motivo de la transacción y el banco aceptante. Para los negocios con el exterior -en virtud de las reglas de prevención del lavado de dinero- los giros se complejizan más, quedando siempre debidamente controlados, incluso de forma física.

- Cheques digitales: Son similares a los cheques físicos, donde las palabras claves (passwords) utilizadas por las personas adherentes, tendrán el mismo valor jurídico que la firma ológrafa. Este mecanismo está aun en desarrollo, contando entre sus desarrolladores más fieles a los EUA y Argentina.
- Dinero electrónico: Dinero almacenado en una tarjeta inteligente (Smartcards), también llamadas genéricamente monederos. Las tarjetas inteligentes son similares en tamaño a las tarjetas de crédito con un conjunto de contactos que proveen la interfaz electrónica a un microprocesador interno, con su propia memoria y sistema operativo. Puede no tener la identificación del usuario, dificultando en ese caso rastrear la fuente.

8.3 Categorías de las transacciones en el comercio electrónico según la OCDE:

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico ha diferenciado veintiséis categorías de transacciones típicas de comercio electrónico en un documento producto del trabajo realizado por el Grupo de Asesoramiento Técnico (TAG) en las reuniones celebradas en los meses de septiembre de 1999 y febrero de 2000.

8.3.1 *Procesamiento de pedido electrónico de productos tangibles:* El cliente selecciona un artículo de un catálogo virtual de productos tangibles y hace el pedido directamente al proveedor comercial en forma electrónica. No hay un cargo separado para el cliente por uso del catálogo. El producto es entregado físicamente al cliente por medio de una empresa de transporte de carga.

8.3.2 *Pedido electrónico de productos digitalizados:* El cliente selecciona un artículo de un catálogo virtual de un programa de computación u otros productos digitales y hace el pedido en forma electrónico directamente de un proveedor comercial. No hay un cargo separado por el uso del catálogo virtual. El producto digital se descarga en el

disco rígido del cliente o en otro medio no temporario. Respecto de estas transacciones no existe unanimidad de criterio, la mayoría considera que los pagos por dichos conceptos no reúnen el carácter de regalías.

8.3.3 Pedido electrónico y descarga de productos digitales a efectos de la explotación de los derechos de autor: El cliente selecciona un artículo de un catálogo virtual de un programa de computación u otros productos digitales y hace el pedido a un proveedor comercial en forma electrónica directamente. No hay un cargo especial por el uso del catálogo virtual. El producto digital se descarga en el disco rígido del cliente u otro medio no temporario. El cliente adquiere el derecho para explotar comercialmente el derecho de autor correspondiente al producto digital.

8.3.4 Actualizaciones y agregados: El proveedor de software u otro producto digital acuerda proveer al cliente actualizaciones y agregados de los productos digitales. No hay acuerdo alguno de producir actualizaciones o agregados específicamente para un cliente determinado.

8.3.5 Software de duración limitada y otras licencias sobre información digital: Los clientes reciben el derecho de uso de programas de computación u otros productos digitales por un período de tiempo que es menor que la vida útil del producto. El producto se descarga electrónicamente o se lo entrega en un medio tangible (como por ejemplo un CD-ROM). Todas las copias del producto digital se borran o su uso se torna imposible luego de la terminación de la licencia. Dicha transacción debe ser diferenciada si el producto es entregado en un medio tangible o descargado electrónicamente.

8.3.6 Programa de computación u otro producto digital de uso único: Los clientes reciben los derechos de uso de programas de computación u otros productos digitales por una sola vez. Los clientes no reciben los derechos para efectuar copias del producto digitalizado salvo cuando ello resulte necesario para la utilización del producto digital. Algunos ven estas transacciones como contratos por servicios, ya que la

propiedad no es transferida por un período de tiempo lo suficientemente largo como para constituir una venta o un alquiler.

8.3.7 Hosting de una aplicación – Licencia separada: El usuario posee una licencia perpetua para el uso de un programa de computación. El usuario celebra un contrato con la entidad de hosting por el cual la misma carga la copia del programa en los servidores de su propiedad y operados por el host (servidor anfitrión). El host proporciona apoyo técnico para la protección ante fallas o caídas del sistema. El usuario puede acceder, ejecutar y operar la aplicación del programa de computación en forma remota. Este tipo de convenio podría aplicarse, por ejemplo en la gestión financiera, control de inventario, gestión recursos humanos u otra aplicación de gestión de recursos de una empresa.

8.3.8 Hosting de una aplicación – Contrato enlatado: Por una tarifa fija, el usuario celebra un contrato con un proveedor, quien es titular de los derechos de autor, a través del cual éste permite el acceso a una o más aplicaciones de computación, alberga dichas aplicaciones en un servidor su propiedad y operado por el host. EL usuario puede operar el programa de computación en forma remota. El contrato es renovable anualmente por una tarifa adicional.

8.3.9 Proveedor de servicios de aplicación (Application Service Provider): El proveedor obtiene una licencia para usar una aplicación de computación para iniciar en el negocio de suministro de servicios de aplicación. El proveedor pone a disposición del cliente el acceso a una aplicación de computación que reside en servidores de su propiedad y operados por él. El programa automatiza una determinada función administrativa del negocio para el cliente. Por ejemplo el programa podría automatizar la tercerización, pedido, pago y entrega de bienes y servicios utilizados en el negocio del cliente. El proveedor no proporciona los bienes y servicios, solamente proporciona al cliente los medios para automatizar y dirigir la interacción con terceros proveedores de estos bienes y servicios. El cliente no tiene derecho a copiar el software y solo utiliza

el software en el servidor del proveedor; tampoco tiene la posesión o el control de copias del software.

8.3.10 Tarifas por licencia para la provisión de servicios de aplicación (Application Service provider): Como en el ejemplo anterior, pero el proveedor de servicios de aplicación paga al proveedor de la aplicación de programa de computación una tarifa que es un porcentaje de los ingresos cobrados al cliente.

8.3.11 Hosting de sitios web: El proveedor ofrece espacio en su servidor para albergar sitios web. El proveedor no obtiene derecho de autor alguno derivado del desarrollo realizado por el programador del contenido del sitio web.

8.3.12 Almacenamiento de datos: El cliente almacena datos de computación en servidores de propiedad del proveedor y operados por éste. El cliente puede manejar datos en forma remota.

8.3.13 Obtención de datos: El proveedor realiza una base de información que se encuentra a disposición de los clientes para consulta e investigación. El valor principal para los clientes es la posibilidad para investigar y extraer un dato específico de entre una vasta colección de datos disponibles.

8.4.14 Entrega de datos exclusivos o de alto valor: Como en el caso anterior, pero en este caso la información posee un gran valor para el cliente. El proveedor agrega un valor importante en términos de contenido pero el producto resultante no está preparado para un cliente específico y no se impone a los clientes la obligación de mantener el contenido en forma confidencial. Por ejemplo: informes especializados de una industria específica o inversión.

8.3.15 Publicidad: Los anunciantes pagan para que sus avisos se difundan a los usuarios de un sitio web dado. Los llamados "banner" son pequeñas imágenes incorporadas a la página web que, cuando el usuario las pulsa o cliquea despliega la

página web del anunciante. Las tarifas se pueden basar en número de "impresiones" (número de veces que le aparece el aviso al usuario) o en número de "pulsaciones" (número de veces que el usuario pulsa sobre el aviso).

8.3.16 Acceso electrónico a asesoramiento profesional: Un profesional asesora a clientes a través de correo electrónico, video conferencia u otro medio de comunicación remoto.

8.3.17 Entrega de información: El proveedor entrega datos a los abonados periódicamente y en forma electrónica, en función con sus preferencias personales. El valor principal para los clientes es la conveniencia de recibir información ampliamente disponible en un formato realizado a medida de sus necesidades específicas.

8.3.18 Acceso a sitios web interactivos con suscripción previa: El proveedor pone a disposición de los abonados un sitio web que presenta contenido digital incluyendo información, música, video, juegos y actividades, desarrollada o no y de propiedad o no del proveedor. Los abonados pagan una tarifa periódica fija para acceder al sitio. El valor del sitio para los abonados es interactuar con el sitio mientras se esté en línea en contraposición a obtener un producto o servicio desde el sitio.

8.3.19 Portales de compras en línea: Un operador de sitios web alberga catálogos electrónicos de múltiples comerciantes en sus servidores. Los usuarios del sitio web pueden seleccionar productos de estos catálogos y efectuar pedidos en línea. El operador de sitio web no tiene relación contractual con los compradores. Este se limita a transmitir los pedidos a los comerciantes.

8.3.20 Subastas en línea: El prestador exhibe muchos artículos para ser comprados mediante subastas. El usuario compra los artículos al dueño de los mismos directamente en lugar de hacerlo a la empresa que opera el sitio. El vendedor remunera al prestador con un porcentaje del precio de venta o una tarifa fija.

8.3.21 Programas de derivación de ventas: Un prestador en línea paga una comisión de ventas a un operador de un sitio web que deriva contactos de ventas al prestador. El operador del sitio web listará uno o más productos del prestador en sus sitio web. Si un usuario clikea uno de estos productos obtendrá una página web del sitio del prestador desde la cual el producto podrá ser comprado.

8.3.22 Operaciones de adquisición de contenido: Un operador de sitio web paga a diferentes prestadores de contenidos por noticias, información u otro tipo de material en línea, con el propósito de atraer usuarios al sitio. El pago se encuadraría en el concepto de regalías.

8.3.23 Transmisión de audio y/o video en tiempo real por la red: El usuario accede a una base de datos de contenido de material de audio y/o video protegido por derechos de autor. El transmisor recibe ingresos por suscripción o ingresos por publicidad.

8.3.24 Mantenimiento de programa de computación: Los contratos de mantenimiento de programas de computación generalmente agrupan actualizaciones de programas y apoyo técnico.

8.3.25 Atención al cliente a través de redes de computación: El proveedor brinda al cliente apoyo técnico en línea, incluyendo instrucciones de instalación e información sobre desperfectos o fallas. Este apoyo puede tomar la forma de documentación técnica virtual, una base de datos que contiene los problemas y comunicaciones (por ejemplo, correo electrónico) con sujetos técnicos.

8.3.26 Información técnica: Se proporciona al cliente información técnica no divulgada relacionada con un producto o proceso (por ejemplo, descripción narrativa y diagramas de un proceso secreto de elaboración).

9. Mercado Electronico

Significa el mecanismo electrónico de encuentro de proveedores y compradores, a través del cual éstos intercambian información de bienes y servicios, para el desarrollo eventual de relaciones comerciales entre las partes al cual se pueda acceder a través del mecanismo electrónico. A través de este mecanismo electrónico las partes pueden cerrar las transacciones comerciales acordadas entre ellas

El mercado electrónico está referido al mercado económico que se encuentra en crecimiento, en donde los productores, intermediarios y consumidores interactúan de alguna forma electrónica o por intermedio de un contacto digital. Los mercados físicos son representados de forma virtual en el mercado electrónico y la economía digital se encuentra representada por medio de las actividades económicas a cargo de este mercado electrónico.

III . MARCO TEORICO

CAPITULO I

Aspectos generales

1. Posiciones doctrinales respecto a la tributación en el comercio electrónico.

Podemos mencionar las siguientes:

) La red es un territorio libre (de impuestos también):

Pone fe en la autorregulación, lográndose con acuerdos libres entre los sujetos intervinientes. Su mayor argumento es que el impuesto atrasará la expansión de la economía y evitará el crecimiento, así como reducirá la eficiencia económica total y no es ético bajo la noción de comercio electrónico como capitalismo sin fricción, "Gravar un impuesto al comercio electrónico, impondrá condiciones artificiales a lo que actualmente es un modelo de capitalismo extremadamente eficiente". Detrás de esta posición se tejen intenciones ocultas, "... mantener el comercio electrónico libre de tasas permitiría a EEUU permanecer a la cabeza del mercado mundial, con un volumen de ventas que, según los expertos, se triplica anualmente. Por otro lado, esta tasa dejaría en desventaja a las empresas de EEUU frente a otros países que no tuvieran una legislación fiscal análoga, y crearía zonas francas más allá de sus fronteras ". Los más fieles opositores a esta corriente son los comercios tradicionales, que se quejan de los impuestos para los más sencillos negocios, mientras que por Internet se realizan grandes filones libres de gravamen.

Además al no establecer el impuesto el gobierno está subsidiando a los negocios que realizan comercio electrónico, dándoles una ventaja competitiva injusta sobre los negocios tradicionales. Por su parte los consumidores también evaden los impuestos que les corresponderían por sus compras fuera del Estado.

) **Tributos al comercio electrónicos, pero nuevos tributos:**

Se fundamenta en esa naturaleza sui géneris que tiene el comercio electrónico, pretendiendo replantear la aplicación de todo el sistema tributario. Esbozan que como los tributos básicos estaban fundados en objetos imposables (rentas, consumos, etc.) y en bienes tangibles (mercancías, bienes de activo, etc.), así como otras diferencias con el comercio tradicional que ya hemos venido mencionando (deslocalización de los sujetos, indeterminación de la tipología del negocio, etc.); se tendrá entonces que reformular el sistema tributario a los efectos del comercio electrónico. Niegan incluso los conceptos clásicos del Derecho Internacional Tributario como es la idea de establecimiento permanente, el uso del término de canon, los medios de prueba y facturas utilizados, el sistema de retenciones, etc.

Esta posición ha hecho aportes muy ingeniosos de tributos que intentan adecuarse a la nueva economía, de los cuales el más destacado es el llamado bit tax; sobre la base de que la tecnología actual se centra en el uso de la lógica binaria que está detrás de todo el proceso de los ordenadores, entonces lo que se grava es los impulsos que permiten trasladar productos y servicios. "Si una Administración Tributaria no va ser capaz de gravar lo que hay detrás de los impulsos informáticos que trasladan las órdenes de compra y venta, es decir, los productos que se transmiten y los servicios que se prestan, la única solución consiste en sujetar el medio a través del cual se transmiten las órdenes de compra y venta de bienes y servicios, que es el impulso electrónico informático, el bit". Este gravamen a tenido serias e irrefutables críticas: primeramente tenemos que lo que se está gravando es el impulso informático y no el producto o servicio transmitido, lo cual es un absurdo, porque será el valor de estos bienes y servicios los que generan la capacidad contributiva y no su simple medio de transferencia, que es lo que este impuesto capta; asimismo se iguala todo lo transmitido (atendiendo al irrelevante parámetro: cantidad de megas), de modo que la base económica no tendrá nada que ver con el gravamen ni el valor de la operación incidirá en la deuda; por lo demás el tema de que la Red no tiene localización física vuelve a importunar, se tendría que designar una autoridad internacional que se encargara de este impuesto particular y sobre todo (lo más espinoso) determinar su distribución entre

todas las naciones; y por último, esta la flamante tendencia a las tecnologías de telefonía móvil (UMTS), donde con la desaparición del ordenador se extinguiría el alcance de este tributo.

Juzgamos que no se trata de adaptar el tributo a la realidad informática, sino precisamente de lo inverso. Digamos además que esta posición a estado respaldada en ocasiones por una política estatal destinada a la promoción de mercados virtuales.

) Los mismos tributos para el comercio electrónico:

Se trata de adaptar el sistema tributario conocido a la nueva realidad, puesto que "no nos encontramos ante una nueva o distinta expresión de riqueza que justifique la creación de nuevos impuestos que graven de manera específica la contratación electrónica". Insisten en que se carguen los bienes y servicios transmitidos (que en esencia serán los mismos) y no se particularicen por el simple hecho que usen un medio distinto. Por supuesto que esto implica tomar actitud ante las anteriores polémicas planteadas.

2. Cuestionamientos acerca del establecimiento permanente

La cuestión radica en determinar si un servidor o el sitio web de un vendedor incorporado en un servidor, constituye un establecimiento permanente a efectos fiscales.

El primer desglose va referido a la función que realice dicho servidor o página web; porque si son utilizados únicamente para actividades complementarias, tales como la publicidad o promoción, sería entonces de los casos que el Modelo de la Organización para la Cooperación y Desarrollo del Comercio (OCDE) excluye.

Cuestión contraria será si están dirigidos a desarrollar actividades principales del trabajo de la correspondiente empresa, que pueden ser:

Suministro y alojamiento de sitios informáticos; Mantenimiento a distancia de programas y equipos; Provisión de programas y su actualización; enseñanza a distancia.

Suministro de imágenes, texto, información y la puesta a disposición de bases de datos; Suministro de música, películas, juegos, incluidos los de azar o de dinero y de emisiones y manifestaciones políticas, culturales, artísticas, deportivas, científicas o de ocio, etc. Ya sea la venta directa de estos bienes o la contratación de servicios, así como cualquier otra actividad de recepción de pedidos u órdenes de compra, servicios post-venta y de organización de envíos de mercancías.

A efecto del comercio electrónico el tema es mucho más complejo, sin embargo son interesantes estos antecedentes; pues si trasladamos esta resolución al ámbito de Internet, un servidor no constituiría un establecimiento permanente, puesto que normalmente no se tienen empleados o agentes que se encuentren presentes en el lugar donde se encuentra el mismo.

La OCDE instituyó que *"puede existir un establecimiento permanente si la empresa que instala las máquinas las explota y mantiene por su propia cuenta. Esto es igualmente aplicable si las máquinas se explotan y mantienen por un agente dependiente de la empresa"*. De modo que este será el único caso en que constituye un establecimiento permanente, aunque la actividad comercial se realice mediante distribuidores automáticos.

Lo cierto es que un sitio web no tiene otra apariencia física que su servidor y por otro lado el servidor puede encontrarse en un edificio, pero también en el ordenador portátil de una persona que cambia constantemente de sitio, es posible que se cambie el sitio Web electrónicamente a otro servidor sin necesidad de trasladar los servidores, incluso la empresa puede tener su sitio pero no ser propietaria del servidor o no ser dueña de ninguno de ellos, arrendados ambos por un proveedor de servicios y compartidos entonces con otros usuarios.

Además puede ser muy difícil establecer las transacciones que deberían ser atribuidas al servidor como establecimiento permanente, pues pueden haber servidores conectados entre sí y localizados en muchas jurisdicciones que intercambian las señales y actúan alternativamente dependiendo del volumen del tráfico electrónico en cada momento, lo cual plantea enormes problemas prácticos en orden a determinar qué servidor fue usado en un momento particular y para qué actividad.

Por tanto, el requerimiento de presencia física en este contexto sería equivalente al de accesibilidad permanente al mercado. Sin embargo, esta interpretación no es posible con la actual definición de EP del Modelo de CDI, que tendría que cambiarse para incluir la presencia virtual además de la física.

Por otra parte, sobre la fiscalidad de los programas de ordenador, extensible a otros contenidos digitales, hay que tener en cuenta las observaciones a los Comentarios del Modelo CDI hechas por España en su versión vigente (2003), en la medida en que hacen reserva de la potestad de gravamen sobre toda cesión de software que no implique la transmisión plena del mismo, salvo que se trate de programas estandarizados; de esta manera, para la posición española las cesiones de uso con destino empresarial en cualquier caso (uso propio, desarrollo, reproducción,...) se consideran generadoras de cánones. En la Ley del impuesto sobre la renta de no residentes, el hecho de que exista o no transmisión de la propiedad tiene una importancia fundamental: un rendimiento concreto se considerará canon cuando implique, exclusivamente, una cesión de uso, pero no cuando se trate de una transmisión de propiedad. Los rendimientos que se consideran cánones son los derivados de la cesión de uso del propio contenido digital, conservando el cedente su propiedad, pero no los rendimientos procedentes de la venta de productos obtenidos con la explotación del contenido por el propietario.

3. Beneficios del comercio electrónico en la Administración Tributaria

La Administración es una unidad productora de bienes y servicios y está visto que el comercio electrónico tiene mucho que enseñar en la gestión de estas unidades, así que podrá entonces valerse de sus ventajas; de ello tenemos que la reducción de costo, una de las grandes preeminencias que se airean en el comercio electrónico, no le vendría nada mal a la Administración ni a los contribuyentes. De hecho son muchas las declaraciones tributarias por medios electrónicos que se vienen realizando, aligerándose el costo en tiempo, papel y dinero; además que desaparecen los costos de complementación. Se podrá al mismo tiempo mejorar la asistencia de la Administración al contribuyente, a través de las páginas web se ofrecerán información

legislativa, consultas tributarias con su propia respuesta online, exposiciones didácticas de la doctrina tributaria... etc. En otro orden de cosas vemos que paradójicamente aparecen nuevos métodos de control tributario, me refiero a los certificados y firmas electrónicas, que tan buenos resultados han arrojado en el tema de la seguridad informática.

CAPÍTULO II

Regulación del sistema tributario del comercio electrónico

En uno de los pocos aspectos en que coinciden los teóricos es precisamente en que se trata de un problema mundial, de modo que las soluciones legislativas deberán venir de instituciones internacionales. Analicemos entonces las posiciones de algunas de estas entidades:

1. Instituciones Mundiales

- **Organización Mundial del Comercio (OMC):**

En Ginebra (1998) presentó un informe denominado Comercio Electrónico y el Rol de la Organización Mundial del Comercio (Electronic Commerce and The Rol of the TWO), el cual explica el impacto, costos y beneficios financieros del comercio electrónico, destaca lo significativo que sería para los países en desarrollo, y además toca en un punto, la necesidad de resolver el problema de la tributación. Al respecto determina que los Acuerdos Generales –Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT) y el Acuerdo sobre Comercio de Servicios (GATS)- deben ser primero analizados y ajustados a la tributación del comercio electrónico; dejando hasta ahí el tema, sin emitir aún un pronunciamiento formal y expreso sobre política fiscal y tributación en el comercio electrónico. En reuniones posteriores se ha vuelto sobre el tema, pero la falta de consenso impide la toma de conclusiones.

- **Organización para la Cooperación y Desarrollo del Comercio (OCDE):**

Es una de las organizaciones internacionales más activas en la promoción del comercio electrónico, ya en 1997 y 1998 celebró dos conferencias ministeriales sobre el tema. Por su parte, el Comité de Asuntos Fiscales (CAF, Committee on Fiscal Affairs) de la OCDE ha realizado un proyecto de "Condiciones Marco para la Tributación" (The Taxation Framework Conditions), además de un programa de trabajo, cuya finalidad es el establecimiento de normas tributarias destinadas a regular el comercio electrónico.

Las discusiones respecto a tales condiciones marco se pueden resumir en cuatro posiciones básicas:

--- Tratados Internacionales: Se afilian a la posición que establece que las normas internacionales vigentes son aplicables al comercio electrónico, requiriéndose solamente de algunos ajustes y aclaraciones.

--- Imposición al consumo: Que el gravamen se lleve a cabo en el lugar donde se consume el producto. Se ha establecido además considerar el suministro de productos digitales como una prestación de servicio y no como una provisión de mercancías; lo cual implica alarmantes injusticias si pensamos que una misma mercancía por el hecho de ser transmitida por uno u otra vía se gravará de manera distinta.

--- Administración Tributaria: Plantea que la recaudación del comercio electrónico debe ser "neutral y justa", entendiéndose impuesto al mismo nivel de los comercios tradicionales, aunque se hagan efectivos por vías distintas.

--- Servicios al contribuyente: Apuesta por nuevas alternativas tecnológicas para mejorar el servicio al contribuyente.

La Conferencia Ministerial sobre Comercio Electrónico (1998 Ottawa, Canadá):

Elaboró una relación de siete reglas básicas para la tributación:

--Equidad en el sistema: Iguales impuestos para transacciones similares en situaciones similares.

-- Sencillez en el sistema: Minimización de los costos de recaudación para las autoridades y de los costos de cumplimiento para los contribuyentes.

-- Certidumbre: Generar certeza, de modo que se pueda prever las implicaciones fiscales de una transacción.

-- Eficiencia del sistema adoptado: Reducción al mínimo de las posibilidades de elusión fiscal y garantía de la oportunidad del impuesto.

- Debe evitar las distorsiones económicas: Las decisiones de las empresas deben basarse en motivos comerciales y no fiscales.
- Flexibilidad en el sistema: En vista del acelerado ritmo de desarrollo de la informática.
- Igualdad en la distribución del impuesto: Todos los acuerdos a escala nacional o internacional referentes a la tributación, deberán asegurar un reparto justo de la base del impuesto en Internet entre países.

- **Asociación Internacional Fiscal (International Fiscal Association, IFA):**

En su reunión anual de 1998 (Londres, Inglaterra) se arribó a cardinales conclusiones – además de respaldar las de la OCDE- entre las que es de destacar el apego al impuesto al consumo. Se extendió largamente sobre la imposición indirecta, añadiendo que debe obrarse por el consenso internacional, a fin de evitar la doble o nula imposición y dejó claro que para tal cosa no se requiere que el proveedor esté registrado en el país donde se realiza el consumo. Para los inconvenientes que surgen cuando el fisco se encuentra ante la imposibilidad de ubicar a los sujetos, se plantearon tales soluciones: que exista un registro de todos los proveedores y consumidores que realizan actividad económica en todos los países y la implementación de intermediarios (verbigracia bancos u otras entidades financieras) para que perciban el impuesto.

- **Unión Europea (UE):**

Es criterio de Mario Monti, comisario europeo de Mercado Interior, que se debe evitar "regular (referido al comercio electrónico) por el mero hecho de regular", además de que "es vital que los sistemas impositivos ofrezcan certeza legal y neutralidad fiscal"; lo que evidencia la conducta cautelosa que ha caracterizado a esta organización. De cualquier modo el propio comisario ha sintetizado tal posición al decir "El comercio electrónico en bienes y servicios cae claramente dentro del ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido, del mismo modo que otras formas comerciales tradicionales. Por lo tanto, no es necesario introducir impuestos nuevos y alternativos, como un impuesto sobre el 'bit' dentro de la UE".

El hecho de clasificar es una tendencia legislativa actual respecto al tema -en vista que solo particularizando se logra una adecuada regulación de este escabroso asunto- por lo cual vemos que en su Proyecto de Reglamento se distingue entre las operaciones llevadas a cabo dentro y fuera de algún país de los Quince, quedando de la siguiente forma:

Operaciones Extracomunitarias

Si el operador está ubicado en un tercer país y el comprador es europeo, la operación estará sujeta al IVA.

Si el operador es europeo y el comprador está ubicado en un tercer país, la operación no estará sujeta al IVA.

Operaciones Intracomunitarias

Si es business to business, el lugar de prestación será el establecimiento de la empresa compradora.

Si es business to consumers, el lugar de prestación será el del establecimiento del operador.

Es curioso lo mucho que se ha polemizado en este foro respecto a la factura, como documento esencial no solo para el IVA sino además para otros impuestos, en vista de que en el comercio electrónico acarrea confusión. Es que en muchos países como en Bélgica, la factura es un documento oficial y en el novísimo mercado electrónico el papel deja de tener el peso predominante que tenía como instrumento de manifestación de voluntades privadas y públicas, siendo sustituido por otro tipo de instrumentos reflejados en medios electrónicos, informáticos o telemáticos. La mira está en que desaparezca la facturación en papel, de ello se consensó en que "la factura en papel puede desaparecer pero la sustituye la factura electrónica, por lo tanto, lo importante es que siga existiendo un documento de prueba de la transacción que se ha realizado y donde se reflejan las características esenciales de la misma como son: el precio, la

base imponible del impuesto, quién vende, quién compra, etc. Tales datos siguen existiendo, porque sigue quedando algún registro de esa transacción entre un vendedor y un comprador y no es relevante el medio, papel o telemático, en el que aparezcan”.

2. Instituciones Americanas

- **Área de Libre Comercio de las Américas (ALCA)**

El tema fue tratado por primera vez en la "Declaración Ministerial de San José de la Cuarta Reunión Ministerial de Comercio de la Cumbre de las Américas" (San José, Costa Rica) en marzo de 1998". Básicamente se refiere dirigir un comité de expertos del sector público y privado para que hagan recomendaciones sobre la materia en la siguiente Reunión Ministerial, todo esto bajo la solicitud del CARICOM (Caribbean Community) y ante la rápida expansión del comercio electrónico en el hemisferio.

La agenda de reuniones de expertos del Comité Conjunto de Expertos del Gobierno y del Sector Privado sobre Comercio Electrónico ha traído consigo que en la Declaración Ministerial de Toronto de la Quinta Reunión Ministerial de Comercio (Toronto, Canadá) en noviembre de 1999 y en la Declaración Ministerial de Buenos Aires de la Sexta Reunión de Ministros de Comercio del Hemisferio (Buenos Aires, Argentina) en abril de 2001, se agradecieron los grandes aportes presentados. Este Comité ha desarrollado dos documentos con relación al comercio electrónico y la fiscalidad: "Asuntos relacionados con los impuestos y los pagos: Consecuencia del comercio electrónico sobre los impuestos domésticos" del 22 de marzo de 1999 y "Impuestos y pago: Aspectos prácticos de la recaudación fiscal" de fecha 9 de noviembre de 2000. En los cuales se le da libertad a los gobiernos de determinar si usan o no los impuestos tradicionales a los efectos del comercio electrónico, presentando solo algunas reflexiones al respecto y quedando pendiente en la agenda del ALCA.

- **MERCOSUR**

La primera manifestación de interés respecto al tema fue cuando en junio de 2000 se llevó a cabo en Buenos Aires la XXXVIII Reunión del MERCOSUR y se creó el Grupo

Ad Hoc sobre Comercio Electrónico (hoy Subgrupo de Trabajo No. 13); el cual tuvo por finalidad coordinar las posiciones que los países miembros tengan sobre la materia, con miras a fortalecer la opinión de este bloque de países frente a otros grupos u organismos y mejorar el marco jurídico (fiscal), así como se ha expresado respecto a los medios de pago para permitir un rápido desarrollo del comercio electrónico en dicho mercado común. La primera reunión se llevó a cabo en Asunción, Paraguay en mayo de 2001.

- **Comunidad Andina de naciones (CAN)**

La Corporación Andina de Fomento (CAF), organismo líder del CAN, ha desarrollado esfuerzo por llegar a una normativa común a fin de hacerse más fuertes ante los otros bloques económicos, lo que creemos que logren por ser los más avanzados al respecto. Han concretado sus metas en armonizar las legislaciones sobre comercio electrónico, desarrollar proyectos de e-Government y agilizar por medios digitales los trámites aduanales en sus países miembros. Dichos objetivos se vislumbraron ya desde el seminario sostenido (Cochabamba, Bolivia) los días 20 y 21 de noviembre de 2001.

A esto se le suma una nueva preocupante y es precisamente qué jurisdicción posee la potestad tributaria suficiente para someter a imposición las transacciones transfronterizas realizadas o si damos paso a la doble imposición desatinada, hablándose incluso de la creación de una inédita organización internacional encargada directamente de ello.

-) **Estados Unidos de América**

Desde 1996, "... ante las dificultades o incongruencias interpretativas que pudieren derivarse de aplicar al comercio electrónico los principios generales de tributación internacional adoptados por su Código Tributario (Internal Revenue Code de 1986, IRC)...", el Departamento del Tesoro norteamericano se ha interesado en el tema lo cual dejó plasmado en su Informe, donde se vaticina la observancia de los principios de neutralidad (no distorsión de las transacciones económicas y rechazo de nuevos

tributos) y flexibilidad (que permita su aplicación a pesar de los avances tecnológicos) en la normativa global.

Aludió además que el gran problema consiste en determinar si una empresa tiene presencia suficiente en EU como para que se consideren sus ingresos gravados con tributos estadounidenses; determinando que si una empresa ubicada fuera de territorio de los Estados Unidos, se dedica a ofertar sus productos en dicho territorio a través de publicidad y efectúa envíos a los clientes enviando mercadería a los Estados Unidos por correo, se considera que dicha empresa no tiene presencia suficiente a efectos tributarios al no tener la empresa la suficiente presencia física en Estado Unidos. Existe un precedente al respecto, el caso Piedras Negras Broadcasting Co. vs. Commissioner, utilizado como Caballo de Troya por los defensores del Internet libre de impuesto. Se refiere a una emisora de radio mexicana que transmitía cerca de la frontera, de modo que el 90% de sus oyentes eran estadounidenses y por tanto el 95% de los anuncios publicitarios eran dirigidos a esa público; mas se dictaminó que no estaba sujeta a impuestos norteamericanos, en un país donde el precedente constituye fuente formal de Derecho. Menciona De Juan el caso de Estados como Arizona, Nevada y Texas, los cuales sujetan a imposición la descarga de programas de ordenador desde Internet, aparte del impuesto sobre ventas (sale tax) por la prestación del servicio de telecomunicaciones que se aplica en gran número de Estados (ej. Arizona, Alabama, Carolina del Norte y del Sur, Tennessee, etc.), quedando sometidos a este impuesto los accesos a Internet.

Luego -julio, 1997- el presidente Clinton y el vicepresidente Albert Gore se comprometen mediante el documento Marco para el Comercio Electrónico Global de los Estados Unidos (Framework For Global Electronic Commerce) a solicitar a la OMC la declaración de Internet como territorio libre de impuestos. Continuando esta línea es que en octubre de 1998 adoptaron el acta Internet Tax Freedom Act y sus principales puntos de análisis fueron: Desaparición de tributos federales, Declaración de que Internet debe ser una zona libre de tarifas impositivas y -su aspecto más comentado- Moratoria de 3 años para los impuestos que gravan el acceso a Internet y en general

para los que gravan las transacciones electrónicas. Dicha moratoria fue extendida a partir del 2001 por dos años adicionales de modo que permita analizar el impacto del comercio electrónico en los ingresos fiscales locales y estatales.

Por su parte 19 expertos en informática y comercio han desarrollado reuniones sobre cómo gravar las ventas en Internet, bajo la amenaza de los comerciantes que presagian un descenso del 30% de esta modalidad de comercio si los obligan a pagar impuesto. Concluyentemente once de los diecinueve miembros de la Comisión Asesora de Comercio Electrónico (ACEC) del Congreso de los Estados Unidos de América han acordado apoyar la propuesta de los cabilderos comerciantes, quedando que se: Ampliará en cinco años (hasta el 2006) la moratoria de tres años establecidos en 1998 para el gravamen de impuestos al comercio electrónico; Impondrá una prohibición a los impuestos sobre los cargos de acceso a la Internet; Proporcionará una exención a la venta digitalizada de productos y Revocará el impuesto actual del 3% a las telecomunicaciones. Esta decisión solo ha sido rumiada por los Estados, las más de 7500 jurisdicciones norteamericanas, pues han dejado de ingresar 13300 millones solo en el pasado año, en virtud de la mencionada moratoria.

IV. CONCLUSIONES

Como se puede observar a lo largo del trabajo, el Comercio Electrónico se encuentra en etapa de expansión gracias a los mecanismos de Internet, de carácter global y que seguramente seguirán apareciendo nuevos tipos de operaciones en los próximos años.

Es por esto que los estados deben estar atentos a estos cambios, para no perder ingresos mediante la tributación.

Para realizar un análisis del comercio electrónico en sus aspectos tributarios, hay que realizar la diferenciación entre el comercio directo e indirecto. Este último no reviste mucha diferencia con el comercio tradicional, de hecho existe materialidad, o sea que las mercancías deben ser entregadas físicamente. Esto trae aparejado que en dicha entrega también sea entregada la documentación respectiva, que acredite su venta.

Pudiéndose corroborar la venta y el nacimiento de la obligación tributaria. Incluso si esa compra se realiza en otro país, este debe cruzar fronteras. Pero el inconveniente se suscita con el comercio electrónico directo ya que su carácter "Virtual" (o inmaterial) dificulta la creación de mecanismos confiables de control fiscal, y es más dificultoso debido a que las fronteras no existen en el plano de Internet.

Las principales lagunas tributarias con relación a la administración tributaria y los sujetos del comercio electrónico serán: la identificación de los sujetos que intervienen en las operaciones efectuadas a través del comercio electrónico y su naturaleza; el censo y localización de los sujetos actuantes

V. PROPUESTA ALTERNATIVA DE SOLUCIÓN

Según lo analizado, los estados se encuentran en la búsqueda de una solución a estos problemas. Una solución, a mi pensar transitoria, es la adaptación de las normas preexistentes, para poder abarcar a las nuevas operaciones. Pero como ya lo han dicho muchas personas, nos encontramos frente a una nueva economía. Para la cual será necesario adaptarse, tanto los estados como las empresas que quieran seguir creciendo. Considero que los estados deberán crear nuevas legislaciones más acordes a las nuevas realidades.

Si conocida es la frase que dice que información es poder, el comercio electrónico, a través de aquella, manifiesta el poder del individuo frente a la organización socializada de la norma escrita. Tratar de controlar esta realidad mediante normas es la respuesta que la tradición política y jurídica da a esta cuestión

El Derecho tendrá que ser necesariamente adaptado para que su campo de acción no quede evadido por la imposibilidad de aplicación de aquellas a cambios tan radicales como se producen y pueden producirse en el uso diario de esta herramienta comercial. Al respecto creo que hay considerar:

- Las principales lagunas tributarias, que con relación a la administración tributaria y los sujetos del comercio electrónico serán: la identificación de los sujetos que

intervienen en las operaciones efectuadas a través del comercio electrónico y su naturaleza; el censo y localización de los sujetos actuantes.

- La localización segura de los operadores y seguimiento de los mismos; ejecución y pago de las deudas tributarias; fórmulas para evitar la deslocalización de las operaciones y la evasión; realización de declaraciones o liquidaciones adaptadas al comercio electrónico. Y en lo concerniente al funcionamiento del sistema lo más inmediato será: determinar sobre la seguridad de las Bases de Datos Tributarias y de los Censos de Contribuyentes.
- La regulación tributaria tradicional es aplicable al comercio electrónico excepto en lo que requiera de su particularización.
- Recomiendo el uso de esta nueva tecnología por parte de la administración para el sistema fiscal.

VI. BIBLIOGRAFIA

Volonte, Maria: "La economía de Internet en Argentina presente y futuro"

D&G Profesional y Empresaria TOMO II N°25.

Galarza, Cesar: " Tributación en el comercio electrónico"

Coloquio Internacional de Derecho Tributario.

Hance, Olivier: "Leyes y negocios en Internet"

McGraw Hill

Díaz, Vicente: "El comercio electrónico y sus efectos en las relaciones tributarias internacionales " Ediciones Macchi.

"Las Administraciones Fiscales en un Mundo Electrónico"

(Montreal, Canadá, 3-6 de junio de 2001) encontrada en:
http://www.mecon.gov.ar/comercio/electronico/operaciones_montreal.htm

VI Directiva de 17 de mayo de 1977, la Sentencia Günter Berkholz de 6 de junio de 1985, del TJCE de Luxemburgo (Caso 168/84). Citado por Álvaro De Juan Ledesma, "Internet y nuevas tecnologías en telecomunicaciones: nuevos retos de la fiscalidad internacional", Pág.105.

Organización para la cooperación y el desarrollo económico, párrafo 10 de los Comentarios al artículo 5 del "Modelo de Convenio Fiscal sobre la Renta y sobre el Patrimonio", Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, Traducción efectuada por el Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1997, Pág 4

Artículo periodístico "Posición de la UE relativa al Comercio electrónico y la fiscalidad indirecta" (Dictamen del Comité Económico Europeo 98/C 407/49), se encuentra en
<http://www.injef.com/revista/apuntes/uecefi.htm>

Revista Impuestum, Lunes 15 de Septiembre de 2003,
<http://www.impuestum.com/articulos/52.html>

"Un mundo sin fronteras: realizando el potencial del comercio electrónico global", (Ottawa, Canadá) 7-8 octubre 1998 y "Desmantelando las barreras para el comercio electrónico global" (Turku, Finlandia) 19-21 noviembre 1997 Véase: Electronic Commerce: The challenges to tax authorities and taxpayers. <http://www.oecd.org/dsti/sti/it/ec/prod/TURKUDOC.HTM>.

Alvarez de Sayas, Carlos; Sierra Lombardia, Virginia. Metodología de la Investigación científica. IPSE Bolivia.

Hernández Sampieri, Roberto; Fernández Collado, Carlos y Baptista Lucio, Pilar. Metodología de la investigación.. Colombia, editorial Mc Graw Hill, 1995.

Instituto Boliviano de Comercio Exterior. Glosario de comercio exterior e integración: De cara al siglo XXI. Santa cruz de la sierra . Bolivia, IBCE, 2000.

Paginas Web Visitadas:

www.OCDE.com

www.fiscalcomunicación.com

www.ampi.org.mx/presampiey/index.htm

www.sopde.es/cajon/comercio/home.html

www.reingex.com/guia/ec2.htm

www.monografias.com