

COMERCIO ELECTRÓNICO Y FISCALIDAD***Problemáticas sobre la imposición directa e indirecta. Posible soluciones.******Ingrid ROSAS VILLARUBIA y Analía Soledad MARQUEZ***

Resumen: En el presente este trabajo se abordará el comercio electrónico y se examinarán los aspectos generales del comercio electrónico, es decir, el significado conceptual, clasificación, los principios y problemas que le afectan, con especial referencia al aspecto tributario (referido a la imposición directa e indirecta) en cuanto a la problemática que genera a las administraciones tributarias del mundo y sus posibles soluciones mediante las recomendaciones realizadas por los organismos internacionales avocados al tema y grupos de trabajos nacionales como ser el grupo de trabajo sobre comercio electrónico y comercio exterior dependiente del Ministerio de Economía de la Nación.

Palabras clave: Comercio. Electrónico. Impuestos. Hardware. Software.

Abstract: Summary: In the present this work will address the trade electronic and will examined the general aspects of e-commerce, that is to say , the conceptual meaning, classification, principles and issues that affect you, with special reference to the tax aspect (referring to the direct and indirect taxation) in terms of the problems that generates to the tax administrations of the world and their possible solutions by the recommendations made by international agencies specialized and in the national working groups such as the Working Group on electronic commerce and trade dependent of the Ministry of economy of the nation.

Key words: Trade. Electronic. Taxes. Hardware. Software.

INTRODUCCIÓN.

En este artículo trataremos en forma muy breve la caracterización del comercio electrónico, y analizaremos la problemática fiscal del comercio electrónico, y abordaremos sobre algunas consideraciones sobre imposición directa e indirecta.

De la realidad en la que vivimos advertimos que las industrias que producen hardware y software necesarios para el comercio electrónico, aumentará. Y como consecuencia inmediata de ello las formas tradicionales de comercio se verán afectadas, ya que la tecnología que sirve de base al comercio electrónico cambiará la forma en que trabajamos.

El ámbito del comercio electrónico es amplio, así como su potencial de establecer una esfera global es inigualable, de allí surge un desafío para los gobiernos y demás actores sociales involucrados de llevar a cabo un trabajo de manera conjunta para lograr establecer políticas en ese sentido y posibilitar y asegurar las transacciones u operaciones electrónicas, que conlleva intrínsecamente una nueva forma de hacer negocios.

En ese sentido nos propusimos estudiar un aspecto de ese entramado que supone el comercio electrónico, que es precisamente el aspecto fiscal, o dicho en otros términos el aspecto de la tributación.

Como dijimos anteriormente, el impacto del fenómeno del comercio electrónico tiende a establecer un campo o zona global, lo que a su vez supone pensar en una tributación

transfronteriza en esta materia. Ello debido a la necesidad de garantizar una recaudación adecuada a las necesidades financieras de las haciendas públicas y con el fin secundario pero no por ello menos importante de evitar distorsiones en la realización de toda actividad mercantil.

Debemos dejar en claro que el termino Internet no significa riqueza, es decir, internet no genera por si mismo riquezas, pero puede desde el punto de vista tributario o de la fiscalidad ser fuente generadora de rentas en favor de sus operadores, lo que comprende a la imposición directa como podría ser el impuesto a las Ganancias, o bien podrían exponer la capacidad económica de sus usuarios, lo que comprendería a la imposición indirecta como ser el Impuesto al Valor agregado.

El Comercio Electrónico Business - Business (B2B) o Comercio de empresa a empresa (para el intercambio insumos o aprovisionamientos); Comercio Electrónico: Business - Consumer (B2C)⁶; Comercio Electrónico: Business - Government (B2G) y Comercio Electrónico: Consumer- Consumer (C2C) como por ejemplo deRemate.com (ahora absorbido por MercadoLibre)¹

El tratamiento de las cuestiones fiscales en este estudio no es en absoluto exhaustivo.-

COMERCIO ELECTRÓNICO. INTERNET. CARACTERÍSTICAS.

En la actualidad variadas relaciones se desarrollan en el ámbito tecnológico, entre los que podemos mentar las relaciones de carácter jurídico, que son las clases de relaciones que presentan particular interés en nuestro ámbito jurídico; el comercio internacional ha evolucionado en diversas formas, el más usado en la actualidad es el comercio electrónico o e-commerce cuya forma principal de manifestación es el uso de los contratos electrónicos.

El internet en cuanto medio de datos, redes interconectadas, en sus orígenes fue usada con una finalidad de carácter militar que permitía la comunicación sin llevar tanta infraestructura, con la elaboración del proyecto ARPANET serían los primeros pasos para dar surgimiento de lo que en la actualidad conocemos como internet con la característica de descentralización y globalización y esta característica se dio con la aparición del world wide web en el año 1990, actualmente la característica de globalidad genera dificultad a los estados para regular en modo independiente; al tratarse de una red abierta no está sometido al control alguno a diferencia de las redes privadas. También la característica de internacionalidad lleva a la presencia de la incorporalidad como característica distintiva de las demás formas, siendo que no es posible determinar los recorridos que siguen las informaciones digitales, además de que la localización de los que operan a través de internet es desconocida.

El comercio electrónico ha cobrado auge en los últimos tiempos, convirtiéndose en una herramienta para transacciones a nivel internacional en forma inmediata, debido a que la concertación pese a la distancia entre los intervinientes se realiza en un lapso temporal reducido, facilitando a la rapidez en las transacciones de carácter universal. La globalización económica lleva consigo la necesidad de incorporarse en el mercado internacional para no quedar excluido del ámbito económico y que repercuta en la economía de un país.

La ley modelo sobre comercio electrónico (CNUDMI), al aplicar el término de comercio electrónico lo hace adoptando una concepción amplia comprendiendo toda información que se curse por mensaje de datos utilizada en el contexto del ámbito comercial, aplicando el término

1 ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús, Los tributos que gravan el comercio electrónico: el caso de México, disponible en biblio.juridicas.unam.mx/libros/libro.htm.

comercial en sentido amplio, se desenvuelva o no en el ámbito contractual. Con referencia a la conceptualización de mensajes de datos hace referencia a toda información cursada por medios electrónicos, entre lo que podemos mentar el EDI (intercambio electrónico de datos); el correo electrónico; telegrama; télex y telefax.

La comisión de la unión Europea en la comunicación COM.97.157 define el comercio electrónico como el desarrollo de la actividad comercial y de transacción por vía electrónica y comprende actividades diversas; comercialización de bienes y servicios por vía electrónica, la distribución on-line de contenidos digitalizados, la realización por vía electrónica de operaciones financieras y de bolsa, la obra pública por vía electrónica y todo procedimiento de ese tipo elaborado por la administración pública.

La definición brindada a continuación nos enmarcar en forma completa todas las etapas de la comercialización electrónica, considera la misma *"...como un intercambio telemático de información entre empresas (business to business) o entre empresas y consumidores (business to consumer) que da lugar a una relación comercial consistente en la entrega en línea de bienes intangibles (datos, documentos, imágenes, videos) o un pedido electrónico de bienes tangibles. Ampliamente se ha dicho que es el conjunto de actividades con finalidad mercantil que se realiza mediante sistemas y redes computacionales, sin que exista contacto físico, directo entre quien oferta un bien o servicio y quien lo demanda, y que cubre no sólo los actos comerciales directos, sino también acciones preparatorias como las de publicidad y mercadeo"*². Esta definición incluye no solo la etapa de concertación de la transacción comercial, también abarca la etapa de preventa y posventa

El comercio electrónico en sus orígenes (años 60') en Estados Unidos, se presenta como transferencia de datos de carácter privado entre los empresarios y sus proveedores, en el ámbito interno; en la década del 70' se da la transferencia privada de fondos expandiéndose el uso de la vía de telecomunicaciones con fines comerciales

En el ámbito de la comercialización electrónica se distinguen dos formas de transacciones, tenemos la on line donde todo el procesos es celebrado y ejecutado por un medio digital, y off line que hace referencia a aquellas transacciones que implican bienes materiales por ende supone el uso de medios tradicionales vgr., en materia de transporte.

En argentina durante el año 2015 tuvo un margen de facturación \$ 68.486 millones de pesos, con un crecimiento de 70.08% en comparación con el 2014, esperando un crecimiento del 64 % del año 2016 de acuerdo a los datos proporcionados por la CACE, siendo una de las principales fuentes de movilización económica, de ahí la importancia del estudio respecto a la relación en materia de fiscalidad y tributación para comprender el estado actual en su regulación y afectación a un gravamen frente a esta nueva modalidad de comercialización.³

En el ámbito del comercio electrónico se da una diferenciación que recibe el nombre de niveles de comercialización electrónica, esta diferencia obedece a los sujetos que intervienen en la comercialización electrónica, es así que podemos distinguir las siguientes modalidades; business to business (B2B) relaciones entre dos empresas; business to consumer (B2C) comprende las relaciones entre las empresas con sus clientes; consumer to consumer (C2C) relación entre consumidores; Business to government (B2G) relaciones entre empresas y estado. Dentro de esta

2 JIJENA LEIVA, Renato Javier; Comercio electrónico, estado y derecho. Ponencia VII Congreso Iberoamericano de derecho e informática. Lima, 200, pag 352.

3 Estadísticas del CACE (Cámara Argentina de comercio electrónico). Estudio anual de comercio electrónico. Año 2015. <http://www.cace.org.ar/estadisticas/>. Visitado el 10/07/2016.

clasificación las que más centra interés a los efectos fiscales son las business to business (B2B) y business to consumer (B2C) habida cuenta a que son las que más desarrollo presentan.

La ley modelo nos precisa algunas definiciones individualizando a las partes a través de la identificación por el mensaje de datos, por la cual distingue al iniciador que es la persona que por sí o por interpósita persona envía un mensaje de datos; el destinatario es quien recibe dicho mensaje, y finalmente el intermediario quien es la persona que se encuentra habilitada para actuar en nombre de otra.

LEGISLACIÓN INTERNACIONAL. REGIONAL (MERCOSUR). NACIONAL.

A nivel internacional tal como lo hemos venido mencionando ut supra, tenemos la Ley Modelo sobre Comercio Electrónico aprobada por la Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional (CNUDMI) esta ley tal como lo plasma en su desarrollo se realizó con el fin de unificar criterios y superar obstáculos jurídicos que dificulten el proceso de integración, dejando al margen discusiones subsistentes, no obstante insta a los estados a adherirse para incorporar a su ámbito interno, con la finalidad que no se dificulte el proceso de integración de un país a una economía globalizada, por la aplicabilidad de normas rígidas, lo que propone la ley modelo marco regulatorio macro que brinde principios que no están contemplados en el derecho tradicional dada las peculiares características de esta modalidad de contratación, correspondiendo a cada estado si fuere el caso la redacción de un reglamento técnico más específico cuando así lo requiriese la especialidad del tema siempre otorgando un margen de flexibilidad frente a esta nueva situación comercial; por ende establece pautas, como el de otorgar reconocimiento y validez jurídica a los mensajes de datos frente a contrataciones celebradas bajo esta nueva modalidad frente a la rigidez que existía de que se debe presentar documento escrito a los fines de acreditar la relación existente, además que propone la aplicación del “criterio del equivalente funcional”, que se traduce en el análisis de la finalidad y objetivo de la presentación de determinado requisito tradicional frente a la nueva modalidad electrónica. Además que no deja de sin efecto las disposiciones que el estado establece a favor del consumidor, primando las mismas por sobre la ley modelo siempre que el estado no disponga lo contrario. (nota ** del Art 1 de la ley modelo sobre contratación internacional.)

*“Algunos países disponen de leyes especiales para la protección del consumidor que pueden regular ciertos aspectos del empleo de los sistemas de información. Con respecto a esa legislación protectora del consumidor, al igual que en anteriores instrumentos de la CNUDMI (por ejemplo, la Ley Modelo de la CNUDMI sobre Transferencias Internacionales de Crédito), se estimó que debería indicarse en la Ley Modelo que no se había prestado particular atención en su texto a las cuestiones que podrían suscitarse en el contexto de la protección del consumidor. Se opinó, al mismo tiempo, que no había motivo para excluir del ámbito de aplicación de la Ley Modelo, por medio de una disposición general al efecto, las situaciones que afectarían a consumidores, ya que pudiera estimarse que el régimen de la Ley Modelo resulta adecuado para los fines de la protección del consumidor, al menos en el marco de la normativa aplicable en algunos Estados. En la nota ** se reconoce que la legislación protectora del consumidor puede gozar de prelación sobre el régimen de*

la Ley Modelo. El legislador deberá tal vez considerar si la ley por la que se incorpore la Ley Modelo al derecho interno ha de ser o no aplicable a los consumidores.”⁴

A su vez también encontramos dentro del ámbito de la CNUDMI, la convención de las Naciones Unidas sobre la utilización de las comunicaciones electrónicas en los contratos internacionales que va a regular la celebración, formación y cumplimiento de contratos que impliquen la intervención de sujetos que se hallan en diferentes estados, su aplicación se hará en general cuando se presente las características mencionadas prescindiendo de la nacionalidad y del carácter civil o mercantil de la contratación, recalca la validez y fuerza probatoria como ejecutoria de las comunicaciones celebradas por medios electrónicos, esta convención fue aprobada en el año 2005 mediante resolución 60/21, la presente convención viene a reafirmar las pautas ya sentadas en la ley modelo de unificar criterios pero específicamente en materia de comunicación electrónica, para responder a la necesidad actual del mercado, además que pretende rebasar el criterio de equivalencia funcional conteniendo algunas reglas que las trascienden, la normativa de la convención es a los efectos de asegurar la eficacia en las comunicaciones electrónicas, la aplicación de su régimen se hará frente a contrataciones entre estados diferente no siendo necesario que ambos estados sean contratantes, utilizando el término de contratación en un sentido amplio con referencia inclusive a aquellos acuerdos jurídicos vinculantes vgr., arbitraje. Excluyendo del margen de aplicación los contratos celebrados con fines familiares, domésticos o personales, además de que no se aplicara para letras de cambios y similares (carta de porte).

En el ámbito de la unión Europea la directiva 2000/31/ CE (norma de derecho comunitario europeo), brinda pautas respecto a aspectos relacionados a los avances tecnológicos; permitir la libertad de establecimiento y de circulación; propone a los estados establecer legislación que permita y no entorpezca el proceso de contratación electrónica a través de la creación de un marco general con cierto grado de flexibilidad, en la directiva encontramos como fundamento lo que ya se viene considerando en el ámbito del derecho comunitario la necesidad de unificar criterios a los efectos de no entorpecer la concertación de transacciones comerciales electrónicas debido a que puede repercutir en la economía de un país tal como lo ha expuesto en la directiva 5 El fundamento de la adopción de esta Directiva está claramente expuesto en el considerando 5:

“El desarrollo de los servicios de la sociedad de la información en la Comunidad se ve entorpecido por cierto número de obstáculos jurídicos que se oponen al buen funcionamiento del mercado interior y que hacen menos atractivo el ejercicio de la libertad de establecimiento y de la libre circulación de servicios”.

En cuanto a ámbito de aplicación abarca todos los servicios de información, generalmente prestado a través de una remuneración a distancia y por vía electrónica, comprende la sociedad de la información considerada tal prestadores de servicios, comunicaciones comerciales, contratos por vía electrónica.

A nivel regional (MERCOSUR), no existe un ordenamiento armonizado de comercio electrónico, ni disposiciones vinculadas a la contratación electrónica, si existen resoluciones vinculadas al derecho de información al consumidor en las transacciones efectuadas a través de internet (mercosur/gmc / res. n° 21/04); certificación electrónica (mercosur/gmc / res n° 22/04 s),

4 Guía para la incorporación al derecho interno de la Ley modelo de CNUDMI sobre comercio electrónico. II. Observaciones artículo por artículo. Art 1. Pág. 24-25

reconocimiento de la eficacia jurídica del documento electrónico (mercosur/ gmc ext./res. nº 37/06); firma electrónica (mercosur/ gmc ext./res. Nº 34/06).

En Argentina tenemos presente la regulación de la firma digital por ley 25.506⁵, donde se da la conceptualización y se otorga y reconoce validez jurídica, se excluye dicha validez a las disposiciones por causa de muerte, actos jurídicos del derecho de familia, actos personalísimos en general y los actos que deban ser instrumentados con formalidades específicas. A su vez contiene disposiciones sobre certificadores digitales y la validez de los otorgados por certificadores licenciados.

Con la unificación del código civil y comercial⁶ se ha incorporado regulación en materia tecnológica, pero en el ámbito de la contratación electrónica, el mismo se encuentra regulado dentro del título III en contratos de consumo, bajo el capítulo de modalidades especiales, considerados como contratos celebrados a distancia, el fundamento del mismo es que pese a la inmediatez en la respuesta no existe presencia física simultánea entre los contratantes, comprende aquellos celebrados por medios electrónicos, telecomunicaciones, servicios de radio, televisión o prensa, además de que pauta frente la exigencia de documento escrito el mismo se considera satisfecho si el consumidor o usuario contiene soporte electrónico(mensaje de datos); establece el deber de informar que pesa sobre el proveedor con relación al consumidor en cuanto refiere al contenido, facultad de revocar y riesgos; lugar de cumplimiento será aquel en que el consumidor recibió o debió recibir la prestación, fijando la jurisdicción y toda prórroga de la misma conlleva la nulidad. Amén de la aplicabilidad de la ley de defensa del consumidor la 24.240⁷.

Derecho comparado. Aspecto tributario.

En el ámbito del derecho comparado, la Organización para la Cooperación de desarrollo económico (OCDE) dio a publicar un documento donde brinda lineamientos de las pautas que han de seguir en materia de comercio electrónico y contiene a su vez lineamientos en materia tributaria, buscando readaptar las conceptualizaciones en materia tributaria internacional. La última cumbre de Okinawa de G-7 los ministros de finanzas en su reporte de "impacto de la revolución tecnológica sobre la economía y las finanzas" puntualizaron lo siguiente: *"Los principios de imposición convencional, como la neutralidad, equidad y simplicidad, deben subyacer en la imposición del comercio electrónico. En este momento, las normas impositivas existentes pueden implementar estos principios para el comercio electrónico. Mientras puede haber casos en los que sea necesaria una adaptación de las normas existentes, esta adaptación no debería discriminar entre las formas de comercio, sea esta electrónica o tradicional"*.

En España los impuestos que recaen sobre esta forma de contratación son las mismas que se aplican a la contratación tradicional se clasifican en Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), Impuesto sobre la Renta de los No Residentes (IRNR), Impuesto sobre Sociedades (IS) e Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), los tres que recaen sobre la renta y el que grava el consumo, son los que afectan de forma más directa al comercio, pero también inciden en la contratación otros

5 Ley 25.506 De Firma Digital Sancionada el 14/11 de 2001 y promulgada el 11/12 de 2001.

6 Ley 26.994 que aprueba el Código Civil y Comercial de la Nación, sancionada el 1/10 de 2014 y promulgada el 7/10 de 2014

7 Normas de Protección y Defensa los Consumidores. Autoridad de Aplicación. Procedimiento y Sanciones. Disposiciones Finales. Sancionada el 22/9/ de 1993.

tributos como los Impuestos Especiales (IIEE), el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (ITP) y los Impuestos Aduaneros (IIAA).⁸

Hay que destacar que desde enero del año 2015 se aplica en la Unión Europea una nueva normativa de carácter general (si bien los países miembros pueden establecer otras tasas respecto del IVA), conocida como la 'tasa Amazon' para las operaciones de comercio directo, que en la mayoría de los casos supondrá un aumento del precio final, de esta manera el IVA recaudado "ya no irá a parar al país donde está la sede de la empresa, sino al país donde reside el comprador"⁹.

Desafíos que enfrentan las haciendas Públicas.

El desafío que enfrentan los países y sus administraciones tributarias o impositivas son principalmente adaptar sus legislaciones, procedimientos y prácticas existentes para superar cualesquiera deficiencias que surjan como resultado de nuevos medios de comunicación y entrega de productos.

En ese sentido la OCDE, emitió un conjunto de condiciones marco para regir la tributación del comercio electrónico, la que fue redactada en cooperación de varios países y varios organismos como el CIAT, la Asociación de Administradores Tributarios de la Mancomunidad Británica (CATA), la Unión Europea, la Organización Mundial de Aduanas, y la comunidad empresarial.

Las principales conclusiones de las condiciones marco adoptadas fueron:

Los gobiernos deben proseguir con las oportunidades que brindan las tecnologías que constituyen la base del comercio electrónico;

Los principios de tributación en relación con el comercio electrónico deben estar sustentados en principios como la neutralidad; eficiencia; certeza y simplicidad; efectividad e imparcialidad y flexibilidad;

No debe haber tratamiento tributario discriminatorio del comercio electrónico;

La aplicación de estos principios no debe significar la pérdida de soberanía fiscal de los países, debe asimismo garantizar una justa repartición de la base tributaria entre los países y evitar la doble y no tributación que no sea intencional;

Este proceso deberá involucrar una colaboración y consulta con las economías fuera del área de la OCDE, con grupos de contribuyentes empresariales y no empresariales.

Sin embargo las conclusiones arribadas por la OCDE, hay un problema que creemos mayor, el cual se traduce en la dificultad o hasta la imposibilidad de identificar a los contribuyentes o la ubicación física de los operadores o empresas que se dedican a actividades en el comercio electrónico internacional, y en consecuencia resultará difícil aplicar los impuestos.

Ahora bien, en el caso de que se haya identificado al contribuyente, pero no su ubicación física en el mundo, ello dará origen a disputas jurisdiccionales entre las autoridades tributarias, con todos los riesgos concomitantes de la doble tributación.

Otra dificultad a la que se ven expuestas las autoridades tributarias y los gobiernos a raíz del comercio electrónico radica en la posibilidad de recabar y recopilar información, ya que

8 GARCÍA CALVENTE, Yolanda (2002): Fiscalidad del comercio electrónico en Contribuciones a la economía de La Economía de Mercado, virtudes e inconvenientes <http://www.eumed.net/coursecon/colaboraciones/index.htm> consultado el 08/07/2016

9 <http://www.eurogamer.es/articles/tasa-amazon> por Josep María Sempere Publicado 04/01/2015.

tradicionalmente los contribuyentes se ven obligado a llevar y conservar los libros y registros a fin de proporcionar información a las autoridades tributarias para respaldar la liquidación del impuesto, pero no ocurre lo mismo en el comercio electrónico, por cuanto los libros y registros electrónicos pueden ser fácilmente almacenados en una jurisdicción extranjera. A ello se suma la codificación, usada para proteger los secretos comerciales también puede ser usada para negar a las autoridades tributarias acceso a los registros.

Las fuentes tradicionales de información de terceras personas también pueden ser restringidas, ya que el Internet estimula el proceso de eliminación de la intermediación. Todos estos avances pueden dificultar a las autoridades tributarias la obtención de la información necesaria para la imparcial administración de las reglas tributarias. Las autoridades tributarias también pueden hallar dificultades para recaudar físicamente el impuesto en el mundo virtual.

En el comercio tradicional los ingresos tributarios en su gran mayoría son recaudados por intermediarios. En muchos casos, el comercio electrónico elimina estos intermediarios, de modo que las autoridades tributarias tengan que recaudar pequeños montos de un gran número de contribuyentes. Ello puede implicar un costo de cumplimiento muy elevado sobre los contribuyentes y altos costos administrativos sobre las autoridades tributarias. No obstante, es probable que a medida que se desarrolle el comercio electrónico, surjan igualmente muchos puntos nuevos de intermediación.

Dicha dificultad no solo lo están enfrentando las administraciones tributarias, sino también los profesionales que llevan a cabo las auditorías contables comercial, de ello se desprende la necesidad de que todos los actores involucrados en el comercio electrónico trabajen en forma conjunta para desarrollar nuevas formas y herramientas a fin de resolver estos obstáculos comunes.

Las tecnologías que constituyen la base del comercio electrónico también pueden abrir nuevas avenidas de recaudación, así por ejemplo a través del establecimiento de presentación de las declaraciones y pago de impuestos por medios electrónicos, la inclusión por parte de las empresas de la función de recaudación de impuestos en sus operaciones comerciales. La recaudación de impuestos en línea es técnicamente factible, aunque todavía se encuentra en proceso de desarrollo al advertir un sinnúmero de problemas técnicos y prácticos.

IMPOSICIÓN DIRECTA AL COMERCIO ELECTRÓNICO. IMPUESTO A LAS GANANCIAS.

Problemas de la imposición directa:

Como sabemos la imposición directa hace alusión a las normas reguladoras de los gravámenes sobre el principal indicio de capacidad económica de los contribuyentes, la renta, tanto de las personas físicas como jurídicas que obtienen a raíz de diversas fuentes¹⁰.

Como podemos observar internet puede ser un medio por el cual se logre obtener una renta o beneficio económico manifestado directamente como ocurre con el comercio tradicional o convencional, en caso de que esa renta se produzca el beneficiario tendrá que tributar por el

10 "La renta ha surgido como la base de imposición más representativa de la capacidad contributiva en los Estados modernos y como índice de la participación del contribuyente en los beneficios a través de los servicios públicos que presta el Estado..." Ver Dino Jarach, Finanzas Públicas y Derecho Tributario, Abeledo Perrot, 2013; 475.

impuesto directo correspondiente a consecuencia del e-commerce, en este caso será el impuesto a las ganancias¹¹.

El Impuesto a las Ganancias en Argentina se encuentra regulado por la Ley N° 20.628¹² (LIG), es un impuesto directo, personal y progresivo al gravar a personas físicas y sucesiones indivisas. Además es real y proporcional respecto de las sociedades de capital¹³.

El comercio electrónico no se encuentra vinculado exclusivamente al uso de Internet; también se presenta mediante las compras telefónicas, ventas por catálogos a través de CD-ROM, entre otros que también puede implicar la obtención de una renta¹⁴.

Pero existen inconvenientes prácticos a la hora de hacer efectiva la norma, respecto al impuesto a las ganancias. Estos problemas se pueden resumir de la siguiente manera:

- Identificación y localización del sujeto perceptor de rentas derivadas del comercio electrónico por la movilidad que lo caracteriza.
- Complejidad en la verificación y fiscalización de la renta o transacción, ante la posibilidad de deslocalizar el sistema informático utilizado, ausencia de facturas tradicionales, o la desaparición de los intermediarios tradicionales.
- Delimitación de la jurisdicción fiscal competente y situaciones de doble imposición o de ausencia de imposición, ante las dificultades para identificar la residencia del sujeto pasivo.
- Calificación de las rentas gravadas, a causa de la aparición del comercio off line.
- Distinta dimensión del concepto de establecimiento permanente, no ya como idea de permanencia del operador económico.

Aquí adquiere relevancia el concepto de residencia del contribuyente, así nuestra legislación, toma como principio general que la residencia en el país se adopta para las personas de existencia visible de nacionalidad argentina, y la residencia en el exterior para las de nacionalidad extranjera.

En ese sentido nuestra ley de impuesto a las ganancias en su art. 1° dispone gravar a las personas residentes por la totalidad de sus ganancias en el país y en el exterior, mientras que los no residentes solo están gravados por sus ganancias en el país. Es decir, la ley adopta el principio de renta mundial para los residentes en el país, y para los no residentes lo complementa con el principio de territorialidad y con el concepto de Establecimiento permanente. De allí surge la importancia de determinar cuál es la residencia del sujeto a efectos de medir la materia imponible, y que en materia de comercio electrónico es de compleja determinación.

11 El Artículo 2º de la LIG establece: "A los efectos de esta ley son ganancias, sin perjuicio de lo dispuesto especialmente en cada categoría y aún cuando no se indiquen en ellas; los rendimientos, rentas o enriquecimientos derivados de la realización a título oneroso de cualquier acto o actividad habitual o no. Asimismo, se consideran ganancias gravadas las provenientes de juegos de azar, de apuestas, concursos o competencias deportivas, artísticas o de cualquier otra naturaleza, cuando no estén alcanzadas por la ley del impuesto a los premios de determinados juegos y concursos. A los fines indicados en esta ley se entenderá por enajenación la venta, permuta, cambio, expropiación, aporte a sociedades y, en general, todo acto de disposición por el que se transmita el dominio a título oneroso...." Para mayor información ver Héctor Villegas Curso de finanzas, derecho financiero y tributario, Ed. Astrea, año 2012, pág. 710 y ss.

12 Ley de Impuesto a las Ganancias 20.628, t.o. en 1997 por Decreto 649/97 y modif. DR 1344/98 y modif. Vigente hasta el 31/12/2019 inclusive, prorrogable.

13 Conf. LIG Art. 69

14 <http://www.mecon.gov.ar/download/comercio/electronico/informe2/anexo3>.

De lo expuesto no se visualiza imposibilidad alguna para aplicar la ley de impuesto a las ganancias a los sujetos mencionados que lleven a cabo operaciones mediante el comercio electrónico de la misma forma que el comercio tradicional o clásico¹⁵. No obstante ello, la dificultad que existe es determinar o calificar la ganancia, es decir, quien las obtiene, donde las obtiene, imputación, la distribución de ingresos o gastos entre los diversos operadores implicados en el comercio electrónico o la individualización de las rentas sometidas a gravamen, etc.

Creemos que las administraciones tributarias deberán desarrollar reglas especiales para evitar, la doble residencia, por ello abrogamos por la celebración de tratados bilaterales o multilaterales donde una solución posible podría ser establecer como principio de tributación compartida con el estado-fuente, en la negociación de dichos acuerdos.

Imposición indirecta: especial referencia al Impuesto sobre el Valor Agregado.

El impuesto sobre el valor agregado está contenido en nuestro país en la ley nacional 23.349¹⁶.

El Impuesto al Valor Agregado en Argentina es indirecto, general, real, instantáneo, proporcional, plurifásico y no acumulativo.¹⁷

Los tributos indirectos representan el 35% del total de impuestos percibidos, por lo que ello evidencia que los impuestos sobre los bienes y servicios son centrales en las estructuras tributarias de las naciones¹⁸. Es un tributo que grava la venta de cosas muebles situadas o colocadas en el país, también las obras, locaciones y prestaciones de servicios, importaciones definitivas de cosas muebles y prestaciones comprendidas en el inc. e del art. 3 de la citada ley, realizadas en el exterior.

Los principales problemas en la imposición indirecta refieren a la dificultad de localización del hecho imponible en particular al denominado comercio electrónico off-line o indirecto¹⁹.

El comercio electrónico off-line o indirecto es aquel en que lo único que se efectúa por medios electrónicos es el pedido del cliente, teniendo lugar la entrega del producto a través de los medios terrestres tradicionales.

Se produce un quiebre entre entrega de bienes y prestaciones de servicios que distingue la ley 23.349, ya que en el comercio electrónico entregas clásicas de bienes se convierten en prestaciones de servicios, es decir, la calificación como entrega de bienes o prestación de servicios en el comercio on line, por lo que se distingue dos categorías o conjuntos de derechos: por una parte los derechos de autor y por otra, la titularidad de propiedad industrial.

También se advierte dificultad en la identificación y localización del sujeto pasivo, respecto a la designación de un representante fiscal y problemas en la aplicación del sistema de devolución a los no residentes.

El comercio electrónico opaca los vínculos entre el lugar de suministro, el lugar donde está ubicada la empresa y el lugar donde se usa o consume el servicio.

15 RODRÍGUEZ ONDARZA, José Antonio: La fiscalidad del comercio electrónico. imposición directa, (Universidad Complutense de Madrid) DOC. N° 6/01, disponible en <https://dialnet.unirioja.es/>

16 Ley de Impuesto al Valor Agregado, instaurado el 1/1/1975 mediante ley 20.631 que reemplazó la Ley de impuesto a las ventas creado por Ley 12.143. sustituido por ley 23.349, t.o. aprobado por Decreto 280/97.

17 ESPECHE, Sebastián, Curso de Derecho Financiero, Ed, Erreius, CABA, 2016, pág. 936 y ss.

18 O'CONNOR, E. A. (2007). Algunas consideraciones acerca de la eficiencia del iva en la Argentina [en línea], Ensayos de Política Económica, 1. Recuperado de <http://bibliotecadigital.uca.edu.ar/revistas> (28/6/16)

19 Guía sobre IVA en Comercio Electrónico en la Unión Europea, disponible en <https://www.adigital.org/?noticias=adigital-lanza-una-guia-sobre-iva-en-comercio-electronico-en-la-union-europea>

En el comercio electrónico pueden presentarse diversos supuestos a saber:

1. La ubicación territorial del adquirente,
2. La procedencia u origen del bien adquirido, y

3. La condición que el adquirente muestra respecto del IVA (empresario/profesional o consumidor final), en función de ello puede suceder que el adquirente de los bienes tenga su ubicación en el territorio nacional, lo que a su vez puede generar las siguientes situaciones: que el bien proceda del territorio nacional, se tratará de una enajenación de bienes, por lo que, con independencia de la condición del adquirente, esa enajenación queda sujeta al IVA que el enajenante trasladará al adquirente.

O bien puede suceder que el bien adquirido proceda del extranjero, la operación realizada constituye una importación de bienes por lo que el importador (empresario, profesional o un simple consumidor final) tributará con el IVA correspondiente.

Ahora bien si el vendedor es residente nacional y envíe un bien a un adquirente situado en el extranjero, la operación constituye una exportación de bienes que no está gravado por el IVA con independencia de la cualidad que ostente el adquirente.

Conforme a lo anterior, puede decirse que la configuración del IVA en el comercio electrónico off-line o indirecto, no difiere en nada de lo aplicable al comercio normal o habitual de bienes, ya que se sigue la regla fundamental ya que el lugar del consumo de productos determina, el sometimiento o no del IVA.

Pero, en el caso del comercio electrónico online o directo, donde la entrega del producto adquirido por el adquirente (música, imágenes, programas informáticos, libros, etcétera), tienen lugar a través de la transmisión de datos informatizados, lo que implica que el bien adquirido es “bajado” de su soporte material por medio de la digitalización, haciéndose incorpóreo. Es decir, en el comercio electrónico online o directo no hay entrega material del bien, a efectos del IVA, por lo tanto la operación en este tipo de comercio debe ser entendido como prestación de servicios y no como adquisición de bienes. Por lo tanto estos servicios que se destinen al consumo dentro del territorio nacional, deben estar alcanzados por el IVA, independientemente de su origen o procedencia.

De igual manera quedarán sujetos al IVA cuando el vendedor se halle en territorio extranjero y envíe los servicios a un residente en Argentina, y cuando ocurra lo contrario no estará gravado por el IVA.

Otra posibilidad sería el caso de un vendedor situado en Argentina y preste servicios a un comprador establecido también en territorio nacional, el lugar de prestación (lugar de consumo) será en el país, generándose así el hecho imponible que califica al IVA.

Creemos que la solución a la falta de imposición indirecta podrá superarse a través de tres enfoques como lo están haciendo las administraciones tributarias en el mundo a saber:

- Acordar que las transacciones extrafronterizas deben estar sujetas al impuesto en el país en el que se realiza el consumo;
- Tratar el suministro de productos digitalizados como servicios para fines del impuesto al consumo;

- Utilizar la autoliquidación (el llamado mecanismo de reintegro del cargo) como medio de salvaguardar los ingresos de transacciones extrafronterizas en servicios y bienes intangibles, a fin de garantizar que los principios de tributación puedan funcionar y asegure soluciones que puedan ser aplicadas a nivel global o plurinacional.

Estas propuestas posibilitarán a los Estados recaudar el impuesto y consecuentemente evitar la no imposición en el consumo dentro de sus respectivos territorios.

CONCLUSIONES:

Como conclusión provisoria diremos que respecto de la imposición directa en el comercio electrónico, la existencia de un sitio en la red o un servidor en una jurisdicción entendemos que crea un establecimiento permanente y, por lo tanto debería corresponder a dicha jurisdicción el derecho a gravar la renta que se atribuye a esa empresa o personas visible que actúan como operadores. Sin embargo, para que ello sea posible deben redefinirse los tratados tributarios por los estados mediante convenio bi- o multilaterales, es decir, en este punto interesa la armonización internacional y la relevancia de los Convenios de doble imposición donde se diseñen líneas sobre conceptos como residencia fiscal, existencia de establecimiento permanente, calificación de rentas percibidas, distinción entre residentes y no residentes, distinta tributación en función de la calificación de la renta, regular vacíos legales que para evitar la doble tributación o la no imposición cuando corresponda, etc.

En cuanto a la imposición indirecta destacamos la regulación efectuada en la Unión Europea conocida informalmente como la 'tasa Amazon' para las operaciones de comercio directo (off online), donde el IVA recaudado ya no irá a parar al país donde está la sede de la empresa, sino al país donde reside el comprador, creemos una solución justa que por supuesto dependerá de los convenios, acuerdos o tratados que firmen los países en ese sentido.

Así por ejemplo Brasil y Argentina han suscripto un acuerdo bilateral para evitar la doble tributación en el ámbito del Mercosur. Respecto al Impuesto a las Ganancias Brasil ha firmado numerosos acuerdos bilaterales con diversos países europeos con el mismo objetivo²⁰.

Si bien en el ámbito del Mercosur se estableció un Grupo de Trabajo de Comercio Electrónico, sin embargo, su tarea se limita a la regulación en materia de defensa al consumidor. Además no se trabaja sobre otro punto álgido que refiere a la jurisdicción ante un conflicto entre países. En este sentido la Organización Mundial del Comercio (OMC)²¹ estableció que "la situación puede ser más complicada en el caso de las transacciones internacionales, ya que la incertidumbre acerca de la jurisdicción sobre el comercio realizado a través de Internet o teléfono, se considera uno de los principales obstáculos al comercio internacional".

Actualmente en la Argentina no existe una legislación específica sobre Comercio Electrónico, mucho menos su encuadre desde el punto de vista tributario. Éste se rige por la legislación general civil y comercial vigente y por la legislación impositiva vigente, que no fue concebida para este tipo de transacciones, lo cual produce que la solución de conflictos en esta materia, requiera de un

20 ALTMARK, Daniel Ricardo y MOLINA QUIROGA, Eduardo, Tratado de Derecho Informático, T. IIº, pág. 286, Buenos Aires, La Ley, 2012.

21 El Comercio Electrónico y el papel de la OMC

esfuerzo interpretativo importante por parte de los jueces y que, en algunas oportunidades son contradictorios entre sí, lo cual genera una falta de seguridad jurídica en la materia.

Se deberían incorporar disposiciones legales, tanto en el Impuesto a las Ganancias como en el Impuesto al Valor Agregado, que configuren el momento de nacimiento de la obligación tributaria y su base de cálculo. Así respecto a la locación de espacios publicitarios en la red, se deberá considerar el dictado de los supuestos legales, referidos a fuente generadora de la renta - en el Impuesto a las Ganancias - y utilización efectiva de los servicios - en el Impuesto al Valor Agregado conforme las pautas delineadas por el segundo informe de progreso del grupo de trabajo sobre comercio electrónico y comercio exterior. Asimismo se debería continuar con un análisis aún más profundo de la normativa vigente a efectos de detectar la existencia de vacíos legales o la necesidad de introducir definiciones en ella a fin de adecuarlas a las nuevas transacciones electrónicas.