

**FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS
PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS
(FACPCE)**

**CENTRO DE ESTUDIOS CIENTÍFICOS Y TÉCNICOS
(CECYT)**

**INFORME Nº 15
ÁREA TRIBUTARIA**

**COMERCIO ELECTRÓNICO
IMPLICANCIAS
IMPOSITIVAS Y ADUANERAS**

AUTORA:

Dra. Fernández, Fernanda Mabel

Área tributaria: Comercio electrónico implicancias impositivas y aduaneras /
dirigido por Jorge José Gil. - 1a ed. - Buenos Aires : FACPCE, 2010.
40 p. ; 22x16 cm.

ISBN 978-987-25709-2-7

1. Impuestos. I. Gil, Jorge José, dir.
CDD 336.2

Fecha de catalogación: 30/03/2010

ÍNDICE

1. Introducción:	5
2. El comercio electrónico. Su definición	7
3. Nuevas realidades y problemas emergentes	10
3.1. El comercio internacional: bienes involucrados y los problemas de “movilidad”	12
3.1.1. Movilidad de la renta	13
3.1.2. Movilidad del consumo	14
3.1.3. Movilidad de los agentes económicos	15
3.2. Insuficiencia de los conceptos clásicos	16
3.2.1. La noción de cosas y los bienes intangibles	16
3.2.2. Local de prestación de servicios	19
3.2.3. El establecimiento permanente	20
3.3. Crisis de la idea de frontera	25
3.3.1. Pérdida del control de aduana	25
3.3.2. Pérdida del control de policía	26
3.4. Internet como ámbito público o privado	26
4. El nuevo rol de los principios jurídicos. La cuestión hermenéutica como orientación en la búsqueda de soluciones	29
4.1. Distinción entre principios y las normas jurídicas	30
5. Conclusiones	33
6. Bibliografía	35

Comercio Electrónico

Implicancias Impositivas y Aduaneras

1. Introducción

El avance tecnológico, especialmente en el campo de la informática y las telecomunicaciones, y la globalización¹, son fenómenos que han venido a cambiar las tradicionales relaciones existentes entre el estado y los ciudadanos (contribuyentes), entre otras relaciones en las cuales ejercen influencia. Nuevos problemas económicos, jurídicos y sociales se ven así reflejados en las interacciones entre partes requiriéndose nuevas definiciones, límites y hasta nuevas búsquedas epistemológicas para adaptarse a las actuales circunstancias.

Como consecuencia de esto, asoman los llamados bienes intangibles², así como también distintas teorías económicas que buscan explicar los fenómenos tecnológicos como variable no estática de la economía. La especificidad de los activos³

¹ “Resulta difícil conceptualizarla (la globalización) con una definición clara y sintética. Precisamente, porque se trata de un concepto complejo y multifacético que combina una serie de fenómenos de diferente naturaleza. Por una parte, se remite no solo a procesos económicos sino también a procesos sociales, políticos, culturales y- en forma muy notable- a procesos mediáticos.

La globalización puede ser caracterizada o conceptualizada de diferentes modos. Existen varios enfoques complementarios entre sí que la caracterizan: a). como un conjunto de procesos; b). como una etapa en la evolución del capitalismo; y c). como parte de un discurso (proyecto) que tiene, muchas veces, finalidades políticas económicas o culturales bien definidas”. Citado en “Agro y alimentos en la globalización. Una perspectiva crítica”. Miguel Teubal/Javier Rodríguez. Editorial La Colmena 2002, p.10.

² Los activos intangibles son definidos normalmente como activos que carecen de sustancia física, pero que resultan de derechos legales y contractuales y que posiblemente generen beneficios futuros. Belkaoui, A. Accounting Theory, 1987, Great Britain, The Dryden Press, Hartcourt Brace Jovanovich College Publishers.

³ Resulta así, conveniente distinguir por lo menos cuatro tipos diferentes de especificidad de los activos: a). especificidad del sitio; b). especificidad de los activos físicos; c). especificidad de los activos humanos; y d). especificidad de los activos dedicados. Williamson, O. E. (1996). La lógica de la organización Económica. La naturaleza de la empresa. p.140

involucrados en una transacción, toma una importancia fundamental en el agregado de valor que mueve las relaciones entre los agentes económicos.

En concreto, los avances de la tecnología han permitido que el individuo en vez de recibir información, vaya en busca de la misma. Sin ir más lejos, internet es un buen ejemplo de esto en tanto y en cuanto el poder de elección del usuario se ha multiplicado. Por su parte, corrientemente el “medio” y el “mensaje” siempre coexistieron teniendo como punto de partida una relación de comunicación. El gran cambio operado en los últimos años se manifiesta en que el mensaje (la información) ha adquirido valor propio independientemente del soporte físico por el cual circula⁴.

Los fenómenos económicos se han vuelto más complejos, y la actual legislación, en todos sus aspectos, generalmente no los contempla en esta complejidad. Más aún, y tal como sugiere Grant⁵ el sector económico ha sido tradicionalmente un factor que imponía importantes divergencias en las tasas de rentabilidad ya no es determinante en cuanto a las mismas, la investigación empírica demuestra que las tasas de rentabilidad difieren más entre empresas de un mismo sector que en general entre los diferentes sectores.

La internalización de la economía, impulsada por la ardua competencia; el cambio tecnológico, que lleva a una modernización de los procedimientos industriales logrando una “comoditización” de bienes intangibles; y la diversificación de las inversiones de las grandes multinacionales, creando procesos de desverticalización (outsourcing) y promoviendo la innovación como el ma-

⁴ Internet e Direito-M.A.Greco Ed.Dialética- Sao Paulo 2000 P.12

⁵ Grant, R. The resource Based Theory of Competitive Advantage: Implications for strategy fromulation. California Management Review, Primavera, p.114-135, 1991. P.117.

yor recurso generador de ventajas competitivas explican esta circunstancia. La apertura de los mercados, la globalización de la economía implican la necesidad de buscar tasas de retorno superiores al costo del capital en los recursos y capacidades internas de cada empresa.

Por tanto, el comercio electrónico se presenta como uno de los grandes desafíos a los cuales hay que hacer frente en las actuales legislaciones, desde todos los aspectos.

2. El comercio electrónico. Su definición⁶

¿Qué es el Comercio electrónico? Richard Doenberg y Luc Hinnekens lo definen como “la moderna utilización de computadoras en el comercio que satisface las necesidades de las organizaciones, clientes y gerentes para proveer una más eficiente distribución de mercaderías y servicios. El comercio electrónico aporta nuevos horizontes a actividades como el intercambio de información entre empresas o dentro de empresas, transferencia electrónica de fondos y utilización de la red para la comunicación con clientes y potenciales clientes⁷.”

De otro lado, la Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional – CNUDMI, mediante Resolución 51/162 de la Asamblea General del 16/12/96, promulgó la denominada “Ley Modelo sobre Comercio Electrónico”⁸. En la reso-

⁶ Gildemeister, Ruiz Huidobro. El derecho tributario del Siglo XXI: Problemática del Comercio Electrónico y los principios del Derecho Tributario Internacional. RADT La Ley- año 2002 número 1 p59-94

⁷ Doernberg, Richard L. y Hinnekens, Luc: “Electronic Commerce and International Taxation”, International Fiscal Association, Kluwer Law International, La Haya- Holanda, 1999, p.72

⁸ Documento ubicado en : <http://www.un.or.at/uncitral/spanish/texts/electcom/ml-ec.htm>

lución aprobatoria, la Asamblea General señala lo siguiente: “Observando que un número creciente de transacciones comerciales internacionales se realizan por medio de intercambio electrónico de datos y por otros medios de comunicación, habitualmente conocidos como “comercio electrónico”, en los que se usan métodos de comunicación y almacenamiento de información sustitutivos de los que utilizan papel... Recomienda que todos los Estados consideren de manera favorable la Ley Modelo cuando promulguen o revisen sus leyes, habida cuenta de la necesidad de que el derecho aplicable a los métodos de comunicación y almacenamiento de información sustitutivos de los que utilizan el papel sea uniforme”.

El artículo 1 de la ley Modelo establece que “La presente ley será aplicable a todo tipo de información en forma de mensaje de datos utilizada en el contexto de actividades comerciales”, entendiéndose por mensaje de datos a la “información generada, enviada, recibida o archivada o comunicada por medios electrónicos, ópticos o similares, como pudieran ser, entre otros, el intercambio electrónico de datos (EDI), el correo electrónico, el telegrama, el telex o el telefax. A su vez, se entenderá por EDI a la “transmisión electrónica de información de una computadora a la otra, estando estructurada la información conforme a alguna norma técnica convenida al efecto”. La “Guía para la incorporación al derecho interno de la Ley Modelo de la CNUDMI sobre Comercio electrónico” señala que “entre los medios de comunicación recogidos en el concepto de “comercio electrónico” cabe citar las siguientes vías de transmisión basadas en el empleo de técnicas electrónicas: la comunicación por medio de EDI definida en sentido estricto como la transmisión de datos de una terminal informática a otra efectuada en formato normalizado; la transmisión de mensajes electrónicos utilizando normas patentadas o normas de libre acceso; y la transmisión por vía electrónica de textos de formato

libre, por ejemplo, a través de internet. Se señaló también que, en algunos casos, la noción de “comercio electrónico” sería utilizada para referirse al empleo de técnicas como el telex y la telecopia o fax”.

Para la OCDE, el término comercio electrónico hace referencia generalmente a transacciones comerciales, efectuadas tanto por personas naturales como por personas jurídicas, basadas en el procesamiento y transmisión digitalizada de información, lo cual incluye textos, sonido e imágenes visuales, y son realizadas mediante sistemas como son los open network (caso de internet) o mediante sistemas closed network (caso AOL o el Minitel).

La doctrina Argentina define al comercio electrónico como el “conjunto de transacciones comerciales y financieras realizadas por medios electrónicos. Esto es, el procesamiento y la transmisión electrónica de datos, incluyendo texto, sonido e imagen”. La misma doctrina considera al comercio electrónico, en un concepto más amplio, como aquel “sistema global que, utilizando redes informáticas y en particular internet, permite la creación de un mercado electrónico (es decir operado por computadoras y a distancia de todo tipo de productos, servicios, tecnologías y bienes, y que incluye todas las operaciones necesarias para concretar operaciones de compra y venta, incluyendo matching, negociación, información de referencia comercial, intercambio de documentos, acceso a la información de servicios de apoyo (aranceles, seguros, transportes, etc.) el banking de apoyo, y todo en condiciones de seguridad y confidencialidad necesarios”⁹.

⁹ Ministerio de economía y obras y servicios públicos: “Primer Informe de Progreso del Grupo de Trabajo sobre comercio electrónico y comercio exterior”, Bs. As., setiembre 1998, p.6.

En síntesis, el comercio electrónico no se encuentra limitado al ámbito de internet, aunque hoy constituye el medio más dinámico.

3. Nuevas realidades y problemas emergentes

Más allá de las dificultades que lleva su conceptualización, es claro que el comercio electrónico está dando lugar a la generación de grandes beneficios económicos ahorrando costos al hacer negocios utilizando la herramienta electrónica, si uno compara estos últimos con los generados por formas convencionales.

Sin embargo cabe destacar que este medio ofrece riesgos al encontrarse expuesto, en cuanto al acceso de los datos y al uso no autorizado del sistema, a posibles apropiaciones ilícitas, alteraciones o destrucciones de datos e inclusive del propio sistema. La violación de la confidencialidad, integridad y disponibilidad de la información constituyen serias amenazas. Cabe también resaltar el hecho de que hay una concreta dificultad práctica para la implementación de tecnologías que provean seguridad y privacidad a la información. El encontrar estas tecnologías sigue siendo la mayor preocupación para los especialistas y organismos internacionales.

En cuanto al cambio que implica la utilización de estos medios para la realización de la actividad comercial, nos encontramos con problemas estructurales de la actual legislación comercial, tributaria y aduanera que se basan en:

- a) Aspectos geográficos territoriales bien delimitados. Las reglas aplicables en materia jurisdiccional tributaria se han fundamentado en conceptos que implican una presencia física

en un lugar geográfico determinado (por ejemplo la residencia del contribuyente o el lugar de utilización de los servicios).

Para el comercio electrónico no es necesaria la existencia de un lugar físico, lo que implica grandes dificultades para las administraciones tributarias a la hora de determinar sus derechos de jurisdicción a fin de gravar las operaciones efectuadas por este medio. En tributos al consumo, por ejemplo, puede generar doble imposición o llegarse a la situación en que la operación directamente se encuentre fuera del ámbito de gravabilidad.

- b) La identificación de las partes intervinientes en las transacciones comerciales. Recordemos que, en los sistemas tradicionales de tributación internacional, la tributación se basa en la identificación mencionada operando en gran medida a través de sistemas de retenciones. La “dirección” electrónica no provee una identidad real de las personas o empresas y/o de su locación física.
- c) La contabilidad es la base documental/registral de las bases imponibles tributarias. La fiabilidad y seguridad de los registros comerciales o contables generados por el comercio electrónico son materia de preocupación en cuanto a la posibilidad de fiscalización de los mismos y las posibilidades de alteración de éstos por parte de los contribuyentes.
- d) La tributación generalmente tuvo (y tiene) como hecho imponible algún tipo de operación, circulación, venta, o actividad que involucra bienes físicos. No hay que olvidar la habilidad del comercio electrónico de crear sustitutos de estos bienes. Por ejemplo libros electrónicos, música, software (download). La distinta utilización de canales de distribución y comercialización que genera el comercio electrónico im-

plica la posibilidad de evitar alguno o todos los mecanismos clásicos de control (controles aduaneros, entre otros).

- e) El comercio electrónico permite también el aumento de la utilización de precios de transferencia entre empresas multinacionales o grupos de empresas a través de redes internas (intranets), lo cual dificulta el control y las bases imponibles sujetas a tributación.

Esbozadas así las dificultades estructurales del actual sistema podemos distinguir problemas tributarios/aduaneros basados en la determinación e identificación del hecho imponible, los sujetos intervinientes en la realización del mismo y la autoridad de aplicación con jurisdicción para determinar la base imponible y su apropiación (problema esencial); y, por otra parte, problemas de fiscalización y administración tributaria.

3.1. El comercio internacional: Bienes involucrados y los problemas de “movilidad”

Como ya mencionáramos, no nos cabe duda de que algo nuevo está sucediendo. Estamos llamados a enfrentar una realidad diferente en cuanto al objeto de comercio, especialmente con implicancias en el comercio internacional. Vale decir, están siendo comercializados bienes incorpóreos o intangibles, problema que hemos mencionado *ut supra*. Estamos alcanzando un sinnúmero de implicaciones económicas y sociales en el ámbito de la tributación, muy relevantes, y con reflejo en campos imprevisibles, como por ejemplo en el ámbito de los controles de cuotas de importación.

Citemos un ejemplo interesante: imaginemos un País que imponga una cuota de importación de libros. En esta cuota ¿deben ser considerados los libros electrónicos? Si lo fueran, ¿cómo

sería el control sobre el download que hay que hacer sobre libros?, ¿cómo controlar el comercio en esta nueva faceta?¹⁰.

Hay que aclarar que cuando se habla de intangibles, según lo dicho por la OCDE, debemos tener en mente una realidad más amplia que aquella de la venta de libros, vinos o computadores por internet o por otros medios electrónicos. Hay más: el comercio electrónico abarca servicios de viaje, pasajes, software, entretenimiento, juegos, música, servicios bancarios, seguros, servicios de intermediación financiera o intermediación de negocios, servicios de información, servicios legales, etc. A efectos de considerar alguna implicancia vale citar que existe un comercio de servicios legales vía internet. La propia colegiación de abogados (en Brasil) tiene declaraciones estatuidas respecto al uso de la internet, e inclusive sobre la posibilidad o no de que los profesionales respondan consultas¹¹.

Si observamos que ocurre en otros países encontraremos una gama mayor de actividades. Hay servicios ligados a inmuebles e inmobiliarias virtuales que presentan una fotografía del departamento o casa con todos sus datos, descripción, etc. Hay servicios ligados a la salud y a la educación, y también servicios gubernamentales. Todos ellos son servicios no tangibles en un plano que podríamos denominar “virtual”¹².

3.1.1. Movilidad de la renta

Continuando con el ámbito internacional del comercio y las preocupaciones tributarias- aduaneras, los llamados Estados- Naciones siempre tuvieron una preocupación respecto de las ope-

¹⁰ Internet e Direito-M. A.Greco... Op.cit. p.48

¹¹ Internet e Direito-M. A.Greco... Op.cit. p.48

¹² Internet e Direito-M. A.Greco... Op.cit. p.48

raciones hechas con el exterior. Cada país, de acuerdo a su sistema tributario interno, captaba las manifestaciones de capacidad contributiva ocurridas en sus respectivos territorios: la renta, el consumo, la propiedad, etc. En el ámbito internacional, la gran preocupación estaba unida a la movilidad de la renta. Los países tenían como tema preocupante en el comercio tradicional inhibir las prácticas distorsivas de localización de la renta.

El gran tema que desde siempre afecta a los Convenios para evitar la doble imposición internacional de la renta es la movilidad de la renta. Es decir, donde aquella debe ser tributada: en el local donde fue producida o en el local donde la empresa tiene su sede, etc. En función de esto surgieron conceptos como el de “beneficiario efectivo” de la renta, el de establecimiento permanente de una empresa de un país en otro, etc. En síntesis, el tema básico del comercio internacional tradicional era la movilidad de la renta.

La gran novedad que trae el comercio electrónico en la realidad del comercio internacional es que no solo existe movilidad de la renta, tal como la conocemos, sino también movilidad del consumo y de los agentes económicos.

3.1.2. Movilidad del consumo

Hoy día no existen más las clásicas fronteras físicas. En muchas situaciones el productor no sabe quien será el consumidor.

La propia noción de comercio exterior trae en sí la idea de algo “dentro” y algo “fuera” a partir de una línea divisoria nítida. Esta línea divisoria (la frontera) se está desdibujando.

Examinemos este cuadro desde la óptica de la informática. Cualquier persona, desde cualquier lugar del mundo puede acceder a un site en internet. Esto pone en duda dónde estará el consumo, cuál es el tipo de consumidor con el cual los agentes económicos han de tratar. Este es el gran desafío actual. Cuando había un consumidor cierto, por ejemplo, en Argentina, el exportador de origen procuraba cumplir con todos los requisitos de la legislación Argentina, tales como rótulo, identificación, nombre y otras exigencias. Hoy no se sabe, a priori, quién es el consumidor, no se sabe cuáles son, por ejemplo, las exigencias que rigen en otro país, en cuanto a lenguaje utilizado, imágenes consideradas ofensivas, etc. ¿Un site creado en Argentina está “agrediendo” patrones morales o legales vigentes en otro lugar del mundo con el cual se está comerciando?.

Está desdibujándose la fase inicial de negociación, el conocimiento recíproco de las personas que van a celebrar una negociación internacional. La fase inicial está simplificada y abreviada en el tiempo. Por tanto hay una movilidad del consumo.

3.1.3. Movilidad de los agentes económicos

Cuando alguien compra un producto originado en determinado lugar, sabe que fue hecho allí. Pero cuando uno compra un software por internet, no sabe dónde fue hecho. Así, es que la informática ha otorgado a las personas direcciones lógicas, que indican lugares virtuales y no físicos.

Resumiendo, los agentes económicos no tienen más, necesariamente, un local físico al cual reportar. Pueden estar situados físicamente, en cualquier lugar del mundo, y tener, virtualmente una dirección electrónica. Esta movilidad de los agentes tiene algunas consecuencias preocupantes.

3.2. Insuficiencia de los conceptos clásicos

¿Cuáles son estas consecuencias? En primer lugar se puede constatar que nuestra legislación no está preparada para captar la capacidad contributiva manifestada a través de estos nuevos medios. No solo nuestra legislación sino la de todos los países. Esta dificultad tiene dos causas: a). las propias características de la informática y b). el avance de las telecomunicaciones en cuyo ámbito varios conceptos clásicos entran en crisis. Estos conceptos son la definición de cosa mueble, bienes intangibles y/o servicio, la definición de local de prestación de un servicio y también el concepto de establecimiento permanente.

3.2.1. La noción de cosas y los bienes intangibles

El concepto jurídico de “cosa” lo da el Código Civil Argentino en cuyo artículo 2311 expresamente define a las cosas como *“los objetos materiales susceptibles de tener un valor. Las disposiciones referentes a las cosas son aplicables a la energía y a las fuerzas naturales susceptibles de apropiación”*. También define cosas muebles como aquellas que: *“...pueden transportarse de un lugar a otro, sea moviéndose por sí mismas, sea que solo se muevan por una fuerza externa...”*

Claramente se advierte que la materialidad de las cosas y su valor son las notas distintivas de aquellas que son también denominadas bienes. La legislación argentina utiliza el concepto de cosa con dos significados distintos: el genérico atribuible a todos los objetos materiales e inmateriales susceptibles de valor económico, de conformidad con la norma del art. 2312 del Código Civil Argentino, quedando así las “cosas” incluidas dentro de este concepto general; y restringido, por oposición a cosas

que designa a los objetos inmateriales económicamente valiosos, como por ejemplo los derechos patrimoniales¹³.

Es la ley del I.V.A. la que recurre al citado concepto en la descripción del objeto del gravamen contenida en el artículo 1 de dicha ley, toda vez que el mismo se aplica sobre la venta de cosas muebles, situadas o colocadas en el país y sobre las importaciones definitivas de cosas muebles¹⁴. También comprende, dicha ley en su hecho imponible a las obras, locaciones o prestaciones de servicios, salvo aquellas expresamente exentas.

Hay que resaltar que en el derecho argentino los derechos atinentes a la creación de una obra intelectual, son independientes del soporte físico que contiene dicha obra, de forma que la transferencia del soporte físico, la cosa mueble, no conlleva la cesión al adquirente de los derechos de explotación de la obra allí contenida¹⁵ es por ello que resulta equivocado asimilar la obra intelectual, al software, por ejemplo, al régimen de las cosas muebles del derecho común, por el mero hecho de estar contenida en un soporte material.

Por su parte Alais ilustra bien sobre la reforma al Código Aduanero argentino efectuada por la ley 25063, de reforma tributaria que no solo incorporó como hecho imponible del IVA a los servicios prestados desde el exterior sino que considera “mercaadería” a las locaciones y prestaciones de servicios realizadas

¹³ Alais, Horacio F. Ponencia presentada en el I Coloquio Internacional de Derecho Tributario, San Pablo, Brasil, organizado por las Carreras de Especialización en Derecho Tributario de la Universidad Austral y el Centro de Extensión Universitaria de San Pablo, Brasil, 26 y 27 de noviembre de 1999.

¹⁴ Remitimos al art. 1 de la ley del I.V.A.

¹⁵ Germain, Pablo y Ballone, Mariano. Ponencia presentada en el I Coloquio Internacional de Derecho Tributario, San Pablo, Brasil, organizado por las Carreras de Especialización en Derecho Tributario de la Universidad Austral y el Centro de Extensión Universitaria de San Pablo, Brasil, 26 y 27 de noviembre de 1999. Citada en Altamirano, Alejandro. La Fiscalidad.... op. cit.

desde el exterior a condición de que la utilización de los mismos se produzca en la República Argentina¹⁶.

Concretamente, el actual art. 10 del Código Aduanero textualmente dispone que: *“1- A los fines de este Código es mercadería todo objeto que fuere susceptible de ser importado o exportado. 2- Se considera igualmente –a los fines de este Código- como si se tratara de mercadería: a). las locaciones y prestaciones de servicios realizadas en el exterior cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país, excluido todo servicio que no se suministre en condiciones comerciales con uno o varios proveedores de servicios; b). los derechos de autor y derechos de propiedad intelectual”*.

Siempre se ha considerado como regla básica de la tributación aduanera el hecho de que son mercaderías aquellas que sean susceptibles de ser importadas o exportadas atendiendo a su tangibilidad. Entonces un interrogante que jaquearía la armonización entre el ordenamiento jurídico tributario y el aduanero radica en interpretar que, si para la ley aduanera quedan alcanzados con tributos aduaneros los bienes intangibles, por asimilárselos a mercaderías, siguiendo esta línea hermenéutica podría concluirse en que no debería retenerse el Impuesto a las Ganancias a los beneficiarios del exterior que obtienen ganancias de fuente argentina por la prestación de ciertos servicios. Ello en razón de que, si son mercaderías “cosas” se regirían por la norma del art. 8 de la ley del Impuesto a las ganancias que, como sabemos, dispone que la simple introducción de bienes por el exportador extranjero a la Argentina

¹⁶ Varela, Pablo S. Ponencia presentada en el I Coloquio Internacional de Derecho Tributario, San Pablo, Brasil, organizado por las Carreras de Especialización en Derecho Tributario de la Universidad Austral y el Centro de Extensión Universitaria de San Pablo, Brasil, 26 y 27 de noviembre de 1999. Citada en Altamirano, Alejandro. La Fiscalidad.... op.cit.

genera utilidades de fuente extranjera, no argentina, por tanto no se aplica el Impuesto a las Ganancias¹⁷.

Así, los avances de la tecnología y de la informática han hecho surgir un conjunto de bienes (incorpóreos) con relevante contenido económico, que no están abarcados dentro de conceptos como “mercadería” (si los incluyéramos las consecuencias tributarias podrían ser entre otras las ya mencionadas).

3.2.2. Local de prestación de servicios

Imaginemos que la prestación de un servicio consiste en la elaboración de un proyecto de ingeniería. Existen dos criterios para tributar este servicio. Se tributa donde la empresa de ingeniería tiene su sede o se tributa en el local del beneficiario de este servicio. Imaginemos la siguiente hipótesis: un ingeniero está en Brasil, otro, de una empresa vinculada, está en Alemania y el cliente en la India. Los tres están conectados a un computador de los Estados Unidos, donde está siendo diseñada la pieza de una máquina o un circuito electrónico. Los tres, al mismo tiempo dan especificaciones alterando el diseño, etc. Cerrado el proyecto, cada uno tiene una copia. Preguntas: ¿dónde fue prestado el servicio?, ¿en los Estados Unidos, donde está el computador?, (ojo!! Porque allí no están ni los ingenieros ni el cliente). ¿En la India?, porque allí estaba el jefe del equipo, o ¿en Alemania o Brasil? ¿Cuál es el local de prestación de servicios?¹⁸.

A partir de una visión objetiva del fenómeno, si tuviéramos un criterio de atribución relacionado con la actividad, ello conduciría a la tributación en aquellos países donde estuvieran los prestadores, personas físicas o establecimiento permanente; si

¹⁷ Altamirano, Alejandro La fiscalidad en el nuevo escenario del Comercio electrónico. Op.cit

¹⁸ Internet e Direito... Op.cit. p. 55-56

tuviéramos un criterio de utilidad sería allí donde está el cliente. Esto necesariamente conllevaría una profunda alteración en la conformación de las exigencias y repercusiones en los intereses recaudatorios de los países involucrados.

3.2.3. El establecimiento permanente

En cuanto al concepto de establecimiento permanente, éste se presenta como una de las cuestiones que ha merecido mayor atención por parte de la doctrina tributaria relacionada con la tributación directa.

Debiéramos decir, tal como lo señala Xavier¹⁹, que la concepción de establecimiento permanente reconocemos un elemento estático representado por la organización a través de la cual se ejerce una determinada actividad y otro elemento dinámico, representado por la misma acción o ejercicio de la actividad. Ambos elementos concurren simultáneamente, pues no existirá establecimiento permanente si estamos en presencia de una organización inerte, esto es, que no ejercite actividades, como tampoco habrá establecimiento permanente si una entidad no residente ejerce una actividad en el territorio sin que para ello utilice una organización en dicho territorio.

El art. 5 del OECD Model Tax Convention define al establecimiento permanente como el lugar fijo de negocios a través del cual se desarrollan actividades de una empresa en forma total o parcial. Con este concepto se busca alcanzar con el gravamen del país, al sujeto que tiene una presencia efectiva de negocios sin necesidad de constituir una sociedad en dicho país. Ello sin perjuicio de que ciertos supuestos de presencia limitada en un país no son suficientes para configurar el concepto de estable-

¹⁹ Xavier, Alberto. *Direito Tributario Internaciona. Tributacao das Operacoes Internacionais*. Almedina, Coimbra, 1997, p.265.

cimiento permanente. Tal es el caso del uso de ciertas facilidades para el depósito de mercaderías, exhibición o distribución de bienes, de propiedad de una empresa²⁰.

Ahora bien, y retomando nuestras nociones de comercio electrónico y sus problemáticas, ¿configura establecimiento permanente la explotación comercial en un país donde no existe presencia física significativa o ninguna presencia? ¿Deberíamos considerar a los servidores solo como una instalación para el almacenamiento de información, exhibición y envío de bienes o mercancía propiedad de la empresa? O ¿podría una página web en la red ser considerada una forma de presencia de la compañía en ese país, con base en la teoría que actúa como una suerte de agente autorizado dependiente, con capacidad para concluir contratos en nombre de la empresa?²¹.

En los tres modelos de Convenio (EEUU, ONU y OCDE), para la existencia del establecimiento permanente se requiere un mínimo nexo gravable, es decir un lugar fijo de negocios por medio del cual una empresa lleva a cabo sus negocios, a los efectos de aplicar gravámenes sobre la renta de una empresa por parte del estado de la fuente.

Todo lo analizado en el apartado anterior nos lleva, dentro del ámbito del comercio electrónico, a preguntarnos acerca del papel que los sites y los servidores vienen a jugar dentro de este contexto. Por empezar, podemos preguntarnos si las condiciones enumeradas en el artículo 5 apartado 1 del modelo de Convenio que venimos comentando, son aplicables a un site. Vale decir: ¿es un site un establecimiento permanente?. En principio debemos distinguir acerca del tipo de actividad que

²⁰ OECD Model Tax Convention, art. 5, párrafo 4 citado en Altamirano, Alejandro. La fiscalidad....Op.cit.

²¹ Altamirano, Alejandro. La fiscalidad...Op.cit.

se desarrolla a través del mismo. Puede ser que el site solo sea un servicio de almacenamiento, muestra y reparto de “mercaderías”, puede ser que por su intermedio se realice la totalidad de la actividad (no nos olvidemos que la red es en sí un medio para la publicidad, colocación, distribución, pago o cobro no solo de servicios sino también de cualquier tipo de mercancías²²), puede que por su intermedio solo se realice algún tipo de publicidad, etc. Esto nos induce a pensar que en determinados casos puede existir establecimiento permanente mientras que en otros no, y, yendo aún más lejos, podríamos decir que en determinadas circunstancias hasta podríamos llegar a desconocer que tenemos un establecimiento permanente.

A su vez, en el supuesto que el servidor donde se encontraran colocadas las páginas no fuera de propiedad del sujeto que posee el dominio del site, se generaría una falta de presencia física del sujeto en el territorio y por lo tanto no podría configurarse lugar fijo de negocios.

Si el objetivo fuera gravar el ingreso proveniente del comercio electrónico de una manera que preserve el razonamiento fundamental de la regla del establecimiento permanente se requiere de un tipo diferente de nivel mínimo que no esté vinculado a la presencia física²³. Esto es porque las ubicaciones de los sites pueden convertirse en establecimientos no permanentes dada la posibilidad práctica de cambiar de servidor.

²² En el desarrollo de este trabajo no analizaremos el concepto de mercadería que influye también en la legislación aplicable a la tributación de ciertos bienes.

²³ Altamirano, Alejandro. I coloquio internacional de derecho tributario. San Pablo Brasil, noviembre 1999. La regla del establecimiento permanente intenta proteger ciertos tipos de comercio, de la tributación con base en la fuente. Un nivel mínimo numérico sería mejor para prevenir la imposición de tributos en aquellos casos en los cuales la carga de cumplimiento exceda la cantidad de tributo que puede ser recaudado. La regla se origina en parte de actuales prácticas, porque se centra en el derecho del país en el cual ocurre el consumo para gravar parte del ingreso proveniente del vendedor. (ver Reuven Avi Yonah cit. por punto 6)

Además, no debemos olvidar que existen compromisos históricos entre los países, de reciprocidad en el trato tributario en el marco de los convenios para evitar la doble imposición. La doctrina advierte que el criterio de la fuente se desvirtuará en relación con operaciones vinculadas a las telecomunicaciones, software, servicios y licencias de intangibles, solo se transferirá la potestad tributaria de hecho a ciertos países, que son los productores de tales bienes. De allí la importancia que se asigna a la neutralidad fiscal en el documento producido por el Tesoro de los EE.UU y en el mensaje del Presidente Clinton, todo lo cual redundará en la vigencia del principio de la fuente ²⁴.

La realización de actividades comerciales a través de órdenes telefónicas, catálogos, cartas y todo otro medio que no requiera de la presencia física del vendedor, forma parte de las reglas de juego generalmente aceptadas: se balancea el sacrificio que efectúa el país que no aplica tributos con los efectos contraproducentes que derivan de la imposibilidad de los comerciantes de contar con un contacto directo en el país donde se realiza la venta. Pero en el comercio electrónico, la otra pregunta es ¿cuando existe la presencia física?, y ¿el respectivo site cumple con esta condición (la presencia)??. Por otra parte, aún en el caso en que considerase que se cumple esta condición será bastante difícil proceder a la distribución del beneficio obtenido en la comercialización entre los distintos países intervinientes.

Cabe aclarar, que la OCDE por su parte incluyó en sus comentarios, que la existencia de juegos automáticos y máquinas expendedoras y otras similares colocadas por una empresa extranjera operan como un establecimiento permanente. Algunas administraciones fiscales toman esto en cuenta. Por ejemplo Austria, que encontró un establecimiento permanente cuando

²⁴ Pinkernell, Reimar, Steuerrecht im Internet, New York, 19/04/97, en ponencia citada punto 6

una empresa Británica vendía servicios de información a través de su site colocado en un server mantenido en Austria por un proveedor de internet austríaco del cual la empresa británica arrendaba el espacio²⁵.

Otro antecedente internacional que amerita ser tenido en cuenta a los efectos del presente análisis es el caso Piedras Negras donde se hace referencia a un programa radial que se emitía desde México y donde se entendió que un sujeto no contaba con un comercio en los EEUU en virtud de la utilización de ondas radiales para su transmisión a dicho país, a pesar de que utilizaba una habitación en un hotel en Texas para su correo, y se consideró que dicha empresa no se consideraría sujeta a gravamen alguno en los EEUU debido a la ausencia de una presencia física en dicho país ²⁶.

En cuanto a los ISP (internet service provider) los mismos podrían llegar a ser considerados agentes, derivando para los mismos consecuencias de establecimientos estables. El ISP es la empresa que provee el acceso a internet, asimismo sitúa páginas de diferentes empresas en sus propios servers. En virtud de esto último, surge el cuestionamiento de si es posible considerar a los ISP como establecimientos estables de aquellas empresas que colocan las páginas en sus servidores. Por cierto que la falta de poder para contratar en nombre de estas empresas no haría posible dar este carácter a los ISP ²⁷.

²⁵ Britische Informationsangebote Uber BTXorder internet, Steuer und Wirtschft International, 1996, 462. Citado por Doernberg y Hinnekens Op.cit. punto 1.

²⁶ Assorey, Rubén en “Corso Di Diritto Tributario Internazionale: Cap. XXIX El impacto del cibercomercio en los principios fiscales”. CEDAM, Milán, 1999 pág. 879 citado por Galarza, César I Coloquio internacional de derecho tributario, San Pablo, Brazil, 1999.

²⁷ McEwan, Juan P. Internet en el contexto del comercio internacional y las pautas de tributación en el impuesto a las ganancias argentino. PET n° 201 27/03/00

3.3. Crisis de la idea de frontera

En forma particular, y en cuanto hace al comercio internacional, el mismo siempre tuvo como referente una realidad física: la idea de frontera. Sea por cuestiones de control económico, atento a los valores involucrados en las transacciones o sea por cuestiones de control de policía, hace siglos que existen las fronteras. Aquella persona que viaja pasa primero por un control de policía, después por un control de aduana ²⁸.

La frontera siempre estuvo conformada por estos dos elementos: la aduana y la policía. La finalidad de controlar objetos por razones de economía o prohibiciones de ingreso (armas, drogas, etc.) y controlar a las personas que, eventualmente, tienen cuestiones pendientes con la justicia ha sido y sigue siendo la razón de ser de estos controles. En el comercio electrónico no existe ni uno ni otro control.

3.3.1. Pérdida del control de Aduana²⁹

Cuando alguien accede a determinado site y compra un bien (un libro, una botella de vino, un auto, un avión, un software, un ticket) la primera observación que surge es que éste está actuando sin control de frontera. Aquello que se está negociando, y que eventualmente es transmitido a través de la línea telefónica o del satélite, no va a pasar por un control de este tipo a menos que se admita una “escucha fiscal” en las comunicaciones vía computador.

Si alguien hace un download de un software por vía telefónica, ha que preguntar quien va a controlar y como va a controlarse esto. No existe un “container”abierto ni una valija que revisar. El

²⁸ Greco, Marco Aurelio. Internet e direito. Op.cit. p.56-57.

²⁹ Greco, Marco Aurelio. Internet edireito. Op.cit. p. 57.

criterio acerca de qué es contrabando, que es importación lícita, entra también en crisis en el momento en que no se pasa frontera física alguna.

3.3.2. Pérdida del control de policía³⁰

En cuanto a este segundo aspecto, ya adelantamos que también desaparece en el comercio electrónico.

Cuando nos encontramos con una persona y comenzamos a discutir acerca de negocios, siempre hablando de un extranjero, suponemos que entró legalmente al país. Suponemos que pasó por los controles policiales de frontera.

En cambio cuando estamos ante una negociación internacional utilizando un computador no existe este control y no sabemos quién está del otro lado.

3.4. Internet como ámbito público o privado³¹

Durante el último cuarto de siglo se han registrado tres cambios importantes en las relaciones entre Estado y economía: si antes el Estado era soberano en materia económica, ahora pierde su soberanía justamente a favor de la economía; si antes el Estado era prevalentemente pedagogo, ahora es principalmente regulador; si antes el gobierno de la economía era unitario, ahora el mismo está fragmentado³².

Debemos reconsiderar la oposición Estado- ciudadano/ contribuyente, tratando de encontrar nuevos puntos de reflexión que

³⁰ Greco, Marco Aurelio. Internet edireito. Op.cit. p. 57-58.

³¹ Greco, Marco Aurelio. Internet e direito. Op.cit. p.103-108.

³² Cassese, Sabino. La crisis del Estado. Lexis Nexis, Abeledo Perrot, Buenos Aires 2003 ps.63-64

nos lleven al lugar que el Estado debe ocupar y a delimitar su accionar como característica primaria de democracia. La noción política de ciudadano ha sido reemplazada, en muchos casos, por la de contribuyente- consumidor, y nociones diferenciadas o tradicionalmente contrapuestas como derecho público- privado se hallan desdibujadas a la luz de la asunción de paradigmas propios del derecho privado por parte del derecho público.

Un debate crucial, que hace al rol del estado en cuanto a la amplitud de los poderes de fiscalización, es justamente, la definición de la naturaleza del ambiente en el que ocurren las operaciones comerciales realizadas a través de un computador. Vale decir, ¿la Internet es un espacio público o privado?.

Para algunos es un espacio público, tal como si las personas estuvieran en una plaza “pública”. Tratándose de un tráfico de mensajes “en público” podríamos captar estos mensajes libremente sin que se viole la intimidad o la privacidad de los emisores o receptores de estos mensajes.

Esta manera de ver la internet abre espacio para una forma simplista y dudosamente aceptable de concebirla. Es más, da pie para fundamentar amplitudes extremas en la utilización de los poderes de fiscalización tributaria, como puede ser por ejemplo, el poder de censura.

El tema de la censura en el ámbito de internet es extremadamente polémico, por un lado hay países que exigen de los proveedores de internet un compromiso de control sobre los contenidos que están disponibles, otros, entienden que es totalmente libre la disponibilización de contenidos, dado que los proveedores actuarían de un modo semejante a una empresa de telefonía, que solo aporta la infraestructura necesaria para

la viabilización de las comunicaciones, no respondiendo por su contenido.

Sin embargo es pertinente señalar fallo de la Corte Suprema Americana³³ donde se pusieron bajo examen aspectos altamente relevantes como:

- a) las varias diferencias entre internet y la televisión abierta, como por ejemplo, el grado de invasividad del medio que hace que el perfil eminentemente “público” se desnaturalice (la televisión abierta emite contenidos directamente para los usuarios y en gran medida se posiciona pasivamente, en la internet el usuario mediante sucesivos actos va a buscar un “site” con información, servicio, u oferta de bienes);
- b) el examen de los derechos de las demás personas, adultas, de acceder a determinados sites; dado que prohibir tal acceso implica proteger a los menores, en lo que hace a los adultos podría implicar una violación de derechos;
- c) el concepto de delimitación, que autorizaría una disciplina restrictiva de acceso y su inadecuación tratándose de internet, pues no hay un área geográfica espacialmente definible.

Estas definiciones nos llevan a diferenciar internet de la televisión abierta, pero también demuestran que el tema es por demás de complejo.

En cuanto a la segunda postura, la internet es un ámbito privado, tampoco es posible asumirla totalmente, ya que forzoso es reconocer la existencia de una realidad propia que reúne características públicas y privadas, y que, indudablemente, merece un tratamiento cuyos principios informadores sean seme-

³³ Reno vs.American Civil Liberties Union.

jantes a aquellos que disciplinan las relaciones en los restantes campos de la actividad humana.

Básicamente concluimos que: la internet no es un ambiente sin reglas; sus reglas deben subsumirse a los principios y criterios generales aplicables a otros campos; las restricciones legales a los derechos individuales no pueden ser mayores en internet que en otros ambientes; y debe haber un dimensionamiento de las restricciones en función de otros objetivos públicos relevantes.

4. EL nuevo rol de los principios jurídicos. La cuestión hermenéutica como orientación en la búsqueda de soluciones

Llegados a este punto y ante la importancia que tiene en el mundo la utilización del comercio electrónico, vale la pena indagar en los principios que tradicionalmente han sustentado a la tributación.

Nadie duda, por ejemplo, que el ideal de neutralidad debe ser mantenido. Las transacciones realizadas por medios electrónicos similares al sistema de comercio convencional o tradicional, deberían tributar de manera similar.

También sería deseable que, a nivel internacional, se respetaran los actuales principios que rigen el derecho tributario internacional. Los principios actualmente vigentes gozan de aceptación en la mayoría de los países, sustituir dichos principios por otros significaría que los países tendrían que comenzar a estudiar su aplicación y contenido, lo cual conllevaría a una

revisión genérica de los convenios para evitar la doble imposición suscritos por los países, mientras tanto, la posibilidad de que ocurran casos de doble imposición³⁴.

Cabe recordar que el derecho tributario, por sus propias particularidades, por los valores en disputa y la tensión que genera la relación fisco contribuyente, adhiere totalmente al modelo dogmático con fuerte dependencia a la tradición positivista, modelo que, como expresara Vigo, a pesar de los certeros ataques que ha padecido y que lo han llevado a la agonía en el plano teórico, aún sobrevive en la praxis jurídica³⁵.

En situaciones nuevas como la que aquí analizamos no nos cabe duda que los principios jurídicos se repotencian como instrumento hermenéutico de notable eficacia frente a los nuevos desafíos a los que el derecho debe enfrentarse.

4.1. Distinción entre principios y las normas jurídicas

La percepción de los principios difiere en países que adscriben al sistema continental respecto de los que adhieren al Common Law. Esto tiene su explicación. En los países anglosajones, la jurisprudencia es la fuente principal del Derecho. Pound señalaba al derecho arcaico como “aggregate of rules”, en tanto en la etapa de “naturity of law” el jurista más que operar con normas lo hace con principios (legal principles, legal conceptions y legal standards)³⁶. Bien señala Esser que “para el pensamiento jurídico continental la diferencia entre principio y norma posee un alcance mucho mayor que, para la concep-

³⁴ Ruiz Huidobro, Alfredo Gildemeister. “El derecho tributario... Op.cit.

³⁵ Vigo, Rodolfo L. Interpretación jurídica. Rubinzal Culzoni, Santa Fe, Argentina, 1999, p.14. El Dr. Rodolfo L. Vigo es iusfilósofo y miembro del Superior Tribunal de Justicia de la Provincia de Santa Fe, Argentina.

³⁶ Pound, Roscoe. An introduction to the Philosophy of law, New Haven, 1954, p.56. Citado por Altamirano, Alejandro. “La fiscalidad en el nuevo escenario del comercio electrónico” Paper preparado por el autor.

ción del common law, la distancia entre principio y rule³⁷. En el mundo continental, es la ley la principal fuente de derecho.

Los principios no reniegan de la seguridad jurídica, pero su fidelidad tanto a reconocer en los principios del Derecho el núcleo radical e intrínsecamente válido jurídicamente como su preocupación por los problemas, lo lleva a privilegiar las exigencias de la justicia concreta. No se trata de renunciar a la seguridad jurídica, pero tampoco de creer que la mera seguridad y la más grave injusticia nos conserva en el Derecho. La razón de ser del Derecho, y lo que legitima su existencia, es que se le brinde a cada uno lo que le corresponde, y ello no es incompatible con una razonable y posible previsibilidad³⁸.

Dworkin observa que el derecho es cuestión de derechos y deberes y la labor del jurista consiste en dilucidar e indicar los derechos y deberes de los ciudadanos para lo cual se utilizan estándares que no funcionan como normas sino como principios, directrices políticas u otros tipos de pautas. El profesor de Oxford remarca la insuficiencia de considerar al Derecho concentrado en normas, pues considera que no responde a la complejidad de nuestras propias prácticas. Evidenciando así las limitaciones del positivismo, distingue entre normas y principios los que son comprensivos del conjunto de estándares (que en terminología dworkiniana alude a ciertas circunstancias que sin ser normas sirven para dilucidar derechos y deberes)³⁹.

Los criterios de distinción entre normas y principios, varían en función de diversos parámetros. Por ejemplo, *respecto del ori-*

³⁷ Esser, Josef. Principio y Norma en la elaboración jurisprudencial del Derecho privado. Bosch, Barcelona, 1961,p.66

³⁸ Delgado Barrio, Javier y Vigo, Rodolfo L. Sobre los principios jurídicos. Abeledo Perrot, Buenos Aires 1998,p.151.

³⁹ Dworkin, Ronald. Los derechos en serio, Planeta Agostini, España 1993, ps.80 y ss. Citado en Altamirano, Alejandro C. op.cit.

gen, las normas provienen de un órgano legislativo en tanto los principios se refieren a un sentido de conveniencia u oportunidad; respecto de la derogación, las normas pueden ser derogadas o rechazadas, en tanto los principios permanecen mientras se los siga estimando como convenientes o justos en la determinación de derechos y deberes; *respecto de la identificación*, las normas pueden ser englobadas en una enumeración o establecer una fórmula definitoria de ellas, por el contrario ello no es posible en relación con los principios, que no aceptan fórmulas definitorias o numeración de los mismos; *respecto del contenido*, las normas tienen contenidos diversos, los principios observan un contenido intrínsecamente moral; en función de la aplicación, las normas proceden en tanto concurren los extremos definidos por ellas, los principios solo enuncian una razón que discurre en una sola dirección, pero no exigen una decisión particular.

Los principios de la tributación internacional actuales seguramente serán remozados, aunque adherimos a lo ya expresado en cuanto a mantener algunos conceptos que han sido consensuados por la comunidad internacional, y que se han plasmado en los convenios para evitar la doble imposición internacional. Los principios de fuente, de residencia, de ciudadanía, de reciprocidad, del establecimiento permanente, entre otros se encuentran sometidos a consideraciones que los cuestionan tal y como ahora los conocemos.

El nuevo análisis de estos principios deberá hacerse a la luz de y encastrarse con los de los ordenamientos locales. Los principios de legalidad y reserva de ley, interpretación conforme a la Constitución de todo el ordenamiento jurídico, participación ciudadana y procedimiento en la elaboración de las disposiciones generales, interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos, seguridad jurídica, publicidad de las normas y entrada en vigor, irretroactividad de las normas penales, eficacia de la ac-

tuación administrativa, proporcionalidad y su base constitucional, efectividad de la tutela judicial efectiva y los principios de igualdad, generalidad, equidad. Es así que los principios plasmados en convenios internacionales se exhibirán como un medio adecuado para regular los efectos fiscales que resultan del comercio electrónico.

5. Conclusiones

Es necesario, así, analizar el constante desarrollo del comercio electrónico, dado que se vive una época de transición en materia de fiscalidad que afecta especialmente a diferentes campos clásicos sustentadores de los principios y técnicas impositivas.

La creciente movilidad, no solo de la renta sino también del consumo y de los agentes económicos plantea problemas epistemológicos en cuanto al rol, función, y objetivos que debe tener el Estado como tal. Plantearse estas cuestiones es el punto de partida para una concepción tributaria equitativa, justa y razonable, dado que no vemos otra salida que la adecuación de la misma a las actuales circunstancias fácticas.

No debemos, tampoco, olvidar que es el Estado el principal arengador de recursos públicos por medio de los impuestos. Tampoco debemos olvidar las condiciones sociales en las cuales se produce esta recaudación, y lo que es más importante, no debemos olvidar qué es lo que el Estado hace con ellas.

Los centros de poder, de presión, han virado desde el propio estado hacia los agentes económicos, asumiendo estos últimos un poder de negociación que, en muchos casos han llevado a que los tradicionales paradigmas de derecho público estén imbuidos de concepciones netamente privatistas. No se puede ne-

gar en esto la influencia de la globalización. Sin embargo, y a pesar de los grandes adelantos tecnológicos, los mismos afectan las transacciones económicas tanto para bien como para mal.

La insuficiencia de conceptos que nos hemos permitido remarcar, no es un problema en sí mismo, en tanto y en cuanto, las concepciones sociales arraigadas respecto del Estado no cambien o se trasformen para completarlas.

El derecho tal como lo conocemos, es la disciplina, junto con la economía, que debe originar un debate epistemológico respecto de estas concepciones basales de nuestros actuales sistemas jurídicos, sociales y económicos, que incluyen, por supuesto, a los sistemas tributarios. Más normas, más amplitudes de conceptos no cambiarían los grandes “agujeros” producidos por los cambios económico-transaccionales. Solo reflexionando sobre los principios jurídicos, rediscutiéndolos a la luz de nuevas concepciones acerca del Estado, y procurando instalarlos en la comunidad, creemos que el problema tributario del comercio electrónico, y también el problema aduanero, y otros problemas jurídicos que se suscitan en los actuales contextos, podrán solucionarse mediante la permanente búsqueda de acuerdos equitativos que impliquen erogación de dineros para unos y aplicación y distribución justa por parte de los otros.

Los principios de igualdad y de libertad deben sopesarse en estos nuevos contextos bajo otras ópticas, ya nos referíamos a la naturaleza de ámbito público o privado de la internet, la percepción de justicia de un sistema tributario (aún en transacciones que involucren más de una jurisdicción), y de sus principios aplicables, son herramientas imprescindibles.

La dificultad práctica que conlleva aplicar lo aquí esbozado no nos es ajena aunque no sin optimismo abogamos por una fructífera concreción.

6. Bibliografía

- *Alais, Horacio F.(1999) Tributación en el Comercio Electrónico. El concepto de Mercadería para la Ley Aduanera. Ponencia presentada en el I Coloquio Internacional de Derecho Tributario, San Pablo, Brasil.*
- *Altamirano, A. (1999). Tributación en el Comercio Electrónico. Coloquio internacional de derecho tributario, San Pablo. Brasil.*
- *Aujean, M. (2000). “Jurisdicción Tributaria aplicable al Comercio Electrónico. Implicaciones para el sistema europeo del I.V.A.” www.afip.gov.ar 17/01/00.*
- *Ballone, M. y. G. P. (1999). Tributación en el Comercio Electrónico. Coloquio internacional de derecho tributario, San Pablo. Brasil.*
- *Commerce, U. S. G. W. G. o. E. “First Annual Report.” (Noviembre 1998).*
- *Commerce, U. S. w. G. o. E. (1998). “First Anual Report.”*
- *Comunicación al parlamento Europeo, e. C., el Comité Económico y Social y el Comité de las regiones (1997). Iniciativa Europea de Comercio Electrónico: 35.*
- *Delgado Barrio, Javier y Vigo, Rodolfo L.(1998) Sobre los principios jurídicos. Abeledo Perrot, Buenos Aires.*
- *Dworkin, Ronald (1993). Los derechos en serio, Planeta Agostini, España.*
- *Esser, Josef.(1961) Principio y Norma en la elaboración jurisprudencial del Derecho privado. Bosch, Barcelona.*
- *Galarza, C. (1999). Tributación en el Comercio Electrónico. Coloquio internacional de derecho tributario., San Pablo. Brasil.*

- Glaize, A. (2000). “La neutralidad y equidad tributaria en el comercio electrónico.” *Boletín de la DG*: 13.
- Grant, R. *The resource Based Theory of Competitive Advantage: Implications for strategy formulation*, California Management Review.
- Greco, M. A. (1999). *Tributacao do Comércio Eletronico*. Coloquio internacional de Derecho Tributario, San Pablo. Brasil.
- Greco, M. A. (2000). *Internet e Direito*. Sao Paulo, Oliveira Rocah Comercio e Servicos Ltda.- DIALECTICA.
- Hinnekens, R. D. a. L. (1999). *Electronic Commerce and International Taxation*, Kluwer Law International.
- Paper, I. W. (2000). Tax Policy for Emerging Markets: developing countries. V. T. a. H. LL.Zee: 39.
- Rodriguez Usé, G. F. (1982). “Doble imposición internacional.” *Derecho Fiscal Tomo XXXII*: 771/779.
- Rosso Alba, C. E. (1995). “Taxation of Financial Services under the Value Added Tax: A survey of alternatives and an analysis of the Argentine approach.” *VAT Monitor* 6 (Noviembre/Diciembre 1995): 335/349.
- Ruiz Huidobro, A. G. (2000). “EL DERECHO TRIBUTARIO DEL SIGLO XXI: Problemática del Comercio Electrónico y los principios del Derecho Tributario Internacional.” *Revista Argentina de Derecho Tributario de la Universidad Austral N°1 1*.
- Vigo, Rodolfo L.(1999) *Interpretación jurídica*. Rubinzal Culzoni, Santa Fe, Argentina, 1999.
- Williamson, O. E. (1996). La lógica de la organización Económica. *La naturaleza de la empresa*.