



Universidad de Buenos Aires
Facultad de Ciencias Económicas
Biblioteca "Alfredo L. Palacios"



La administración tributaria en el contexto del comercio eléctrico, incidencia del documento electrónico en la contratación

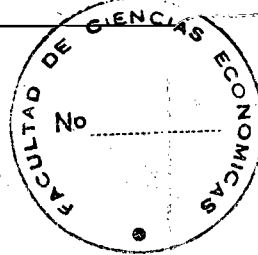
Roldán, Silvina Mariel

2000

Cita APA: Roldán, S. (2000). La administración tributaria en el contexto del comercio eléctrico, incidencia del documento electrónico en la contratación. Buenos Aires : Universidad de Buenos Aires. Facultad de Ciencias Económicas. Escuela de Estudios de Posgrado

Este documento forma parte de la colección de tesis de posgrado de la Biblioteca Central "Alfredo L. Palacios". Su utilización debe ser acompañada por la cita bibliográfica con reconocimiento de la fuente.

Fuente: Biblioteca Digital de la Facultad de Ciencias Económicas - Universidad de Buenos Aires



Secretaría de Posgrado
Facultad de Ciencias Económicas

PRESENTACION DEL TRABAJO FINAL:

016-0059

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO
ELECTRONICO
INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION

Col 1502/0261

AUTORA: Silvina Mariel Roldán, Abogada (UBA)

NUMERO DE REGISTRO DE POSGRADO: 5937

DATOS PERSONALES: teléfono (oficina) 4 641-2338
Teléfono (particular) 4 633-1573

CATALOGADO

TUTORA: Sara Diana Telias

top. N. 23210. H-4221
RA
Trab. Posgr.

**LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO
INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION**

INDICE:

CAPITULO I: RAZONES PARA LA ELECCION DEL TEMA. ESQUEMA DE TRABAJO	1
CAPITULO II: EL FENOMENO DE LA GLOBALIZACION Y LA POLITICA TRIBUTARIA	6
CAPITULO III: ASPECTOS REVOLUCIONARIOS DE LAS REDES TELEMATICAS	14
3.1. EL INTERCAMBIO ELECTRONICO DE DATOS (EDI)	14
3.2. INTERNET	15
3.2.1. ASPECTOS OPERATIVOS	16
3.2.2. APLICACIONES DE COMUNICACION MAS DIFUNDIDAS	
A) EL CORREO ELECTRONICO (ELECTRONIC MAIL O E-MAIL)	17
B) LA WORLD WIDE WEB (WWW, W3, O SIMPLEMENTE WEB)	18
CAPITULO IV: COMERCIO ELECTRONICO	19
4.1. INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO Y DE LA FIRMA DIGITAL EN LA CONTRATACION	20
4.2. DIFERENCIAS SUSTANCIALES ENTRE EL COMERCIO DESARROLLADO EN EDI Y EN INTERNET	23
CAPITULO V: TRIBUTACION DEL COMERCIO ELECTRONICO	25
5.1. CLASIFICACION DEL COMERCIO ELECTRONICO	25
5.1.1. COMERCIO ELECTRONICO INDIRECTO Y DIRECTO	26

**LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO
INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION**

<i>5.2. TRIBUTACION DEL COMERCIO ELECTRONICO DIRECTO</i>	28
<i>5.2.1. ¿MUNDO VIRTUAL, IMPUESTOS VIRTUALES? ACERCA DE LA PROPUESTA DEL BIT TAX</i>	33
<i>5.2.2. LOS PRINCIPIOS DE LA TRIBUTACION</i>	35
 <i>CAPITULO VI: IMPUESTO A LAS GANANCIAS</i>	 40
<i>6.1. CRITERIOS JURISDICCIONALES DE LA IMPOSICION</i>	40
<i>6.1.1. ENCUADRE DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE</i>	50
<i>6.1.2. ATRIBUCION DE LA POTESTAD TRIBUTARIA EN MATERIA DE REGALIAS</i>	69
<i>6.2. HECHO IMPONIBLE EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS</i>	73
<i>6.2.1. CALIFICACION DE LAS RENTAS OBTENIDAS: BENEFICIOS EMPRESARIALES Y REGALIAS</i>	75
<i>6.2.1.1. REGIMEN LEGAL Y TIPOS DE SOFTWARE</i>	80
<i>6.2.1.1.1. FISCALIDAD DEL SOFTWARE EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS Y EN DERECHO COMPARADO</i>	85
<i>6.3. PRECIOS DE TRANSFERENCIA</i>	94
<i>6.4. PAISES DE BAJA O NULA TRIBUTACION</i>	102
 <i>CAPITULO VII: IMPUESTO AL VALOR AGREGADO</i>	 105
<i>7.1. CRITERIOS JURISDICCIONALES DE LA IMPOSICION</i>	105
<i>7.2. HECHO IMPONIBLE EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO</i>	110

**LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO
INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION**

<i>7.2.1. CARACTERIZACION DE LAS OPERACIONES COMERCIALES ELECTRONICAS. TRATAMIENTO EN EL DERECHO COMPARADO</i>	<i>115</i>
<i>7.2.1.1. CARACTERIZACION DE LAS OPERACIONES: VENTAS DE COSAS MUEBLES Y PRESTACIONES DE SERVICIOS</i>	<i>119</i>
<i>7.2.1.1.1. FISCALIDAD DEL SOFTWARE EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO</i>	<i>128</i>
<i>CAPITULO VIII: DERECHOS ADUANEROS</i>	<i>134</i>
<i>CAPITULO IX: IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS</i>	<i>141</i>
<i>CAPITULO X: EL IMPUESTO DE SELLOS</i>	<i>145</i>
<i>10.1 LA INSTRUMENTALIDAD Y LA SEGURIDAD JURIDICA</i>	<i>145</i>
<i>CAPITULO XI: LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL NUEVO MILENIO</i>	<i>149</i>
<i>11.1. EL ROL DE LA INFORMATICA JURIDICA (DOCUMENTAL Y DE GESTION)</i>	<i>149</i>
<i>11.2. DETERMINACION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA: DECLARACION JURADA ELECTRONICA.</i>	<i>151</i>
<i>11.3. PERCEPCION DE TRIBUTOS: PAGOS POR MEDIOS ELECTRONICOS</i>	<i>153</i>
<i>11.3.1. AGENTES DE RECAUDACION E INFORMACION EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO</i>	<i>156</i>
<i>11.4. VERIFICACION Y FISCALIZACION DE TRIBUTOS</i>	<i>158</i>
<i>11.4.1. EL REQUERIMIENTO DE INFORMACION. LOS LIMITES ESTABLECIDOS POR LAS GARANTIAS CONSTITUCIONALES</i>	<i>159</i>
<i>11.4.1.1. EL SECRETO FISCAL</i>	<i>164</i>

**LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO
INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION**

<i>11.4.1.2. EL HABEAS DATA</i>	<i>166</i>
<i>11.4.1.3. INTERCAMBIO DE INFORMACION ENTRE FISCOS EXTRANJEROS</i>	<i>170</i>
<i>11.4.2. TRANSFERENCIA ELECTRONICA DE FONDOS. DINERO ELECTRONICO</i>	<i>172</i>
<i>11.4.3. RASTREO DE LAS OPERACIONES COMERCIALES ELECTRONICAS Y DE LOS SUJETOS INTERVINIENTES</i>	<i>176</i>
<i>11.4.4. ARCHIVOS Y REGISTROS CONTABLES COMPUTARIZADOS</i>	<i>178</i>
<i>11.4.5. AUDITORIAS EN UN AMBIENTE INFORMATIZADO</i>	<i>181</i>
<i>11.5. NOCIONES DE DELITOS INFORMATICOS</i>	<i>183</i>
<i>REFLEXIONES ACERCA DE LA TRIBUTACION EN EL COMERCIO ELECTRONICO</i>	<i>189</i>

REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

ANEXO I: LA ERA INFORMATICA. ALGUNAS CUESTIONES DE LA COMPUTACION

ANEXO II: RELACION ENTRE LA INFORMATICA Y EL DERECHO

ANEXO III: LO EXISTENTE Y PERDURABLE EN LA CELEBRACION DE CONTRATOS

ANEXO IV: LA CONTRATACION ELECTRONICA Y TELEMATICA

ANEXO V: ELEMENTOS DE LOS CONTRATOS ELECTRONICOS

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO
ELECTRONICO. INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA
CONTRATACION

Silvina Mariel Roldán

La cuestión es si la Historia se está aproximando a su fin o si, por el contrario, nos encontramos en el umbral de una nueva era. Ya no somos solamente ciudadanos de una ciudad, o de un determinado Estado. Vivimos en una civilización planetaria.¹

CAPITULO I

RAZONES PARA LA ELECCION DEL TEMA. ESQUEMA DE TRABAJO

El tema en estudio presenta dos desafíos:

- 1) el desarrollo incipiente de su tratamiento, a pesar del gran auge y repercusión que está cobrando en la práctica a escala mundial;
- 2) la combinación de aspectos cambiantes por partida doble: el tributario e informático, de permanente actualización, con lo cual tememos que lo escrito y afirmado hoy constituya una mera referencia histórica cuando estas líneas lleguen al lector.

Parafraseando a Davara Rodríguez el tema es sencillo y complicado a la vez. Sencillo porque nos encontramos en un momento en el que hacen falta voces que, en los distintos ámbitos, expongan ideas a desarrollar en el campo de la informática y su incidencia en el acuerdo de voluntades que representa cualquier contratación. El problema deberá ser tratado antes de que su utilización desemboque en constantes aberraciones jurídicas. Complicado, dado que se espera del osado autor la panacea, que brinde soluciones a los incipientes problemas que se están generando en el mundo empresarial.²

En definitiva, se trata mediante las sucesivas modificaciones y esfuerzos de tratamiento en descubrir la regla que mejor encaje para determinado tiempo a las exigencias y dignidad de la

¹ Jostein Gaarder "El mundo de Sofía. Novela sobre la historia de la filosofía". Ed. Siruela 1994. Madrid.

² Davara Rodríguez, Miguel A. *Derecho Informático*. Aranzadi editorial, 1993, p.38.

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION

humanidad. Manantial permanente que, previo severo y prolongado tamizado, cristaliza en derecho positivo.

Los procesos de globalización y de desarrollo de las tecnologías de las comunicaciones e informática, especialmente por el advenimiento de redes telemáticas como internet, repercuten en el ámbito jurídico y en la tributación. (Capítulo II)

La actividad mercantil no ha escapado a estos fenómenos. El comercio electrónico representa una actividad lucrativa realizada por una variada gama de medios electrónicos. Es evidente que Internet no es la única vía de comunicación, pero sus peculiares características la muestran como una de las más importantes. (Capítulos III y IV).

Dado que es frecuente el empleo de computadoras unidas a sistemas interconectados para la contratación a distancia, es necesario introducir las nociones básicas de documento electrónico como sustento de estos acuerdos, y firma digital, por los cambios que producen en el ámbito de los negocios, y por ende sus consecuencias tributarias. (Capítulo IV, punto 4.1.).

Aquel documento cuyo contenido era la escritura alfabética convencional con soporte de papel, hoy día en algunos casos se está transformando en documentos electrónicos, elaborados con tecnologías de la información y telemática, con lenguaje binario de impulsos eléctricos, ópticos u otros, conducidos a través de las redes, con técnicas criptográficas que aseguren la autenticidad e integridad de su contenido.

En el caso de servicios y productos digitales que circulan por la red se presentan inconvenientes de orden fiscal pues se ha observado en los últimos tiempos una disminución en la recaudación debido al empleo de nuevas tecnologías en la contratación. (Capítulo V).

¿Un ambiente virtual, implica impuestos virtuales?. Cabe el interrogante si generan nuevos hechos imponible los acuerdos celebrados mediante estos novedosos sistemas, tal la propuesta de crear un gravamen denominado bit tax en el entorno de internet. (Capítulo V, punto 5.2.1.)

Partiremos de la base que los tributos que deben imponerse son aquellos que recaen sobre el comercio en general. Abordaremos exclusivamente los gravámenes que revisten mayor trascendencia: impuesto a las ganancias e impuesto al valor agregado, y sus análogos en la legislación comparada, y los tributos aduaneros, en cuanto a las cuestiones más conflictivas que se han suscitado en el contexto internacional.

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION

En el caso de servicios y productos digitalizados (vgr. libros, música, imágenes, videos, programas de computación), internet ha generado una verdadera innovación al permitir que su pedido, pago y envío pueda efectuarse a través de un mismo y único canal: la web.

En esta clase de contratación se generan los mayores inconvenientes en cuanto a su gravabilidad, especialmente si excede las fronteras nacionales, por los siguientes factores:

- Adaptabilidad de los principios tradicionales de la imposición (Capítulo V, punto 5.2.2)
- En el impuesto a las ganancias (Capítulo VI)

* La atribución de potestad tributaria en función a los criterios jurisdiccionales y la incidencia de los tratados para evitar la doble imposición. (Punto 6.1)

Adquiere relevancia precisar el alcance del concepto de establecimiento permanente como nexo gravable para determinar cuándo un sujeto no residente tiene suficiente presencia física en otro país para ejercer actividades económicas. Veremos la posibilidad de encuadrar, bajo ciertas condiciones, dentro de su definición a los servidores, páginas web, y a los proveedores de servicios de internet. (Punto 6.1.1.)

* La calificación de las rentas. En el caso de bienes o servicios que circulan por la red con sustento en soporte telemático, estamos en presencia de bienes o derechos derivados de la propiedad intelectual, en este campo es relevante distinguir el tipo de rendimiento obtenido, clarificando la línea divisoria entre beneficios empresariales y regalías. (Punto 6.2.1.)

En la contratación informática, que versa sobre bienes y servicios informáticos, especial referencia merece aquella que recae sobre el software, por presentar características propias. La naturaleza jurídica de los acuerdos puede variar considerablemente en función al tipo de programa y a los derechos cedidos, con repercusión en la tributación. (Punto 6.2.1.1.)

*La planificación fiscal internacional merced a la existencia de jurisdicciones de baja o nula fiscalidad, y la fijación de precios entre empresas vinculadas que no necesariamente se ajustan los valores normales de mercado, plantean retos para los fiscos involucrados, agudizado por un comercio sin fronteras y de difícil localización de las partes intervinientes. (Puntos 6.3. y 6.4.)

- En el impuesto al valor agregado (Capítulo VII)

*La atribución de potestad tributaria en base a los criterios jurisdiccionales (Punto 7.1.).

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION

* La caracterización de las operaciones electrónicas con sustento en soporte telemático como compraventa o prestación de servicios, siendo importante la definición de cosa mueble, y su adaptabilidad en el ambiente digital. (Punto 7.2.1.).

La comercialización del software será tratada por separado. (Punto 7.2.1.1.1.).

La marcada internacionalización de las transacciones exige una revisión de ciertas cuestiones en materia aduanera. (Capítulo VIII).

Por tener nuestro país un régimen federal, será estudiado el impuesto sobre los ingresos brutos, (Capítulo IX) y otro gravamen local que puede incidir en la contratación electrónica es el de sellos (Capítulo X). Respecto a este último analizaremos conceptos tales como instrumento y documento electrónico para encontrarles conexión, si es que la hay, con un gravamen instrumental, concebido en una época donde el papel era el soporte único de todo acuerdo negocial. Su supervivencia en la era de la despapelización y digitalización.

A los conflictos que se originan por la adaptación de los tributos al contexto del comercio electrónico, se suma que la administración tributaria encuentra serias dificultades para poder controlar las operaciones y situar a los sujetos intervinientes en las mismas. (Capítulo XI)

El desafío que enfrentan las autoridades es poder maximizar los potenciales logros de la tecnología disponible, pero a su vez proteger las bases de recaudación en materia de comercio electrónico sin frenar su desarrollo.

Veremos los provechos que se le pueden sacar a las nuevas tecnologías, en particular la informática, como el procesamiento automático de datos, declaraciones juradas electrónicas, asistencia a contribuyentes por medios informatizados. (Puntos 11.1 y 11.2.)

La función de recaudación en un nuevo contexto: pagos por medios electrónicos, designación de nuevos puntos de control (agentes de recaudación). (Punto 11.3.).

No obstante, se presentan inconvenientes al lidiar en un espacio poco conocido y explorado para verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Analizaremos las dificultades en el ejercicio de la fiscalización al toparse con un ambiente computarizado (libros y registros), obtención de información y la garantía de la privacidad, la problemática de las transferencias electrónicas de fondos. Insinuaremos las mejoras que entendemos corresponden en la auditoría fiscal. (Punto 11.4).

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION

Explicaremos los delitos informáticos, y la lucha contra el fraude en este terreno. (Punto 11.5)

Las consideraciones que siguen serán el punto de partida de un amplio debate sin pretender con ello brindar respuestas prontas y definitivas, pues estamos persuadidos que la constante evolución tecnológica y dinamismo del fenómeno suscitará nuevos planteos que requerirán reelaboraciones futuras, iluminados siempre por la doble misión de no entorpecer la contratación por medios electrónicos, pero poniendo énfasis en las posibles formas evasivas que graviten desfavorablemente en la recaudación de los estados involucrados.

Para una mejor comprensión del impacto de las técnicas de comunicación e informática en el Derecho se incluyen al final de la obra los Anexos donde serán extensamente expuestos los siguientes temas:

* Nociones básicas de informática y su impacto en diversos ámbitos. (Anexo I)

*La informática jurídica y su distinción con el derecho informático. Respecto a este último, enumeraremos las cuestiones que aborda, deteniéndonos en la contratación electrónica en general, y aquella realizada con fines mercantiles: comercio electrónico. (Anexo II)

*Los elementos básicos desarrollados por la teoría general de los contratos en materia civil y comercial, por ser muchos de ellos perdurables y aplicables aún hoy en cualquier tipo de transacción independientemente de la vía utilizada. (Anexo III).

*Las características de los medios de comunicación empleados (vgr. télex, fax, edi, internet) para celebrar los acuerdos y su incidencia en la formación de la voluntad. (Anexo IV)

*Los elementos de los contratos electrónicos: el consentimiento electrónico, momento y lugar de perfeccionamiento; el documento electrónico y su valor probatorio; y la firma de este tipo de documentos a través de métodos que aseguren la autenticidad e integridad de su contenido. Se realizará un análisis comparativo de la legislación nacional e internacional. (Anexo V).

CAPITULO II
EL FENOMENO DE LA GLOBALIZACION Y LA POLITICA TRIBUTARIA

La globalización es un concepto amplio, comprensivo de diversos factores que constituyen la síntesis del movimiento de reorganización capitalista.

Es un término de difícil precisión, pues abarca múltiples dimensiones, que va mucho más allá de lo estrictamente económico, alcanzando dominios claves como los culturales, políticos, legales, etc.

Dentro de una visión histórica del desarrollo capitalista, siempre se ha buscado la expansión de los mercados y de la producción en gran escala.

No se trata de un proceso propio del siglo XX, pues ya en el siglo XVI el capitalismo ávido por nuevos mercados se lanzó al mar a experimentar nuevas fronteras y así descubriose el 'nuevo mundo'. La constante búsqueda de internacionalización y de aproximación entre países, ya sea a través de la relación metrópolis-colonia, ya sea por formas más modernas y democráticas de interrelación político-económicas ha existido desde mucho tiempo atrás. No obstante, es a partir de la post-guerra que el mundo desarrolló las condiciones necesarias para que este fenómeno se convirtiera en la palabra clave de los años 90.³

La globalización resulta de un conjunto de factores: liberalización del comercio, libre circulación de capitales, estrategias de empresas multinacionales de desarrollo internacional y especialmente del avance en las tecnologías de las comunicaciones e informática.

Entre las tendencias sociales que se observan actualmente pueden citarse:

- * Prevaliente economía de mercado.
- * Democratización de los sistemas políticos.
- * Privatización de los servicios prestados por el estado que pudieran generar ganancias, (vgr. educación, caminos, energía, agua, telecomunicaciones, correo).

³ Almeida Maciel, Everardo "La adecuación de los sistemas tributarios a la globalización." La tributación en un contexto de globalización económica. 32º Asamblea General del CIAT, Salvador Bahía, 1998. Tema 2.1. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION

* Desaparición anunciada, aunque no comprobada de las naciones con un aumento de la importancia de bloques metanacionales. Países más pequeños dentro de grupos comerciales más grandes y poderosos. La existencia de estos megamercados comenzó a manifestarse con la creación de la Comunidad Económica Europea, actualmente Unión Europea. Otros ejemplos de bloques económicos regionales lo constituyen Nafta, y uno más cercano el Mercosur.

* Avances constantes en la tecnología de la información

* Crecimiento continuo de la riqueza proveniente de la prestación de servicios, antes que de la industria.

* Participación cada vez mayor de la mujer en la fuerza de trabajo.

* Preocupación por la preservación del medio ambiente.

* Énfasis en la necesidad de bajar los costos de cumplimiento de las obligaciones fiscales, mejorando la relación fisco-contribuyentes.

Como todo fenómeno, está asociado a algunas ventajas.

* La progresiva caída de las barreras al comercio internacional y a los flujos financieros, promoviendo la competitividad en el ofrecimiento de condiciones adecuadas para la canalización de inversiones.

* Baja de los precios al consumidor por la feroz competencia mundial y por la eliminación de intermediarios.

* Disponibilidad de una variada gama de bienes y servicios extranjeros.

* Reducción de los aranceles aduaneros y eliminación de los controles de cambio.

* Reducción de los costos del transporte y comunicaciones, posibilitando los viajes y apertura cultural.

* Los avances científicos en el cuidado de la salud y descubrimiento de tratamientos de ciertas enfermedades que han aumentado la longevidad de la población.

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION

* La tecnología ha permitido el acceso a gran cantidad de información a bajo costo.

Estos acontecimientos también acarrearán algunos aspectos negativos.

* La posibilidad de que se produzcan externalidades negativas que traspasen las fronteras nacionales, (diseminación de enfermedades contagiosas, daños ecológicos, etc).

* Dificultad en el control de tráfico internacional de armas, drogas ilícitas, etc.

* Competencia en el mercado laboral por la reducción de empleos disponibles, en parte por la automatización de las funciones. Explosión de las relaciones laborales informales y surgimiento de nuevas especializaciones que exigen una alta capacitación.

* Desigual distribución del ingreso y la riqueza a medida que el rol del estado se ve disminuído, mientras que adquiere mayor vigor las fuerzas del libre mercado.

* El uso del capital para fines productivos está siendo desplazado por el capital invertido con fines puramente especulativos. La creciente volatilidad de los capitales internacionales incrementa la vulnerabilidad de un país a los embates externos, cuando éste no cuenta con elementos adecuados para poder enfrentar el problema, acarreando grandes costos de ajuste desde el punto de vista político, económico y social.

El rol protagónico de los países desarrollados y de las empresas multinacionales, que inciden en la corriente del comercio internacional y en la inyección de fondos, genera una interdependencia producto de la influencia financiera que repercute en las economías nacionales de manera desigual.

Lo expuesto torna imperiosa la existencia de un sistema bancario sólido para reducir las repercusiones de los flujos financieros internacionales volátiles y la importancia de fortalecer su control sobre una base global consolidada.

Se ha indicado que la globalización dificulta el trabajo de órganos supervisores que desempeñen, en relación a los entes que actúan en el mercado integrado, un papel semejante al desarrollado por las instituciones que operan en un determinado país.⁴

⁴ Laboissière Loyola, Gustavo "Globalización financiera, crisis bancarias y crisis cambiales". La tributación en un contexto de globalización económica. 32º Asamblea General del CIAT, Salvador Bahía, 1998. Tema 1.2. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION

Asimismo, la regulación difiere de un estado a otro, afectando los flujos de recursos.

Hasta el momento, no ha logrado la globalización mostrar en lo jurídico una hegemonía universal tan poderosa como lo ha hecho en lo económico. No existen normas claras para el desorden imperante, esta falencia alimenta el río revuelto que facilita la ganancia de los grandes capitales.

La formación de un espacio común exige, en cuanto a las estrategias de desarrollo, la armonización del régimen comercial internacional, las normas financieras, administrativas e impositivas

Con relación a este último aspecto, los sistemas tributarios de gran parte de los países se idearon y desarrollaron en un marco en el que el comercio extrafronteras se hallaba limitado, no existían grandes desplazamientos de capitales, se imponían elevados aranceles y había gran control al tráfico internacional de mercaderías.

Hasta no hace mucho tiempo atrás las autoridades imponían gravámenes a las actividades comerciales, a los ingresos de empresas y de los individuos, a los consumos, etc. que se efectuaran dentro de sus territorios, sin generarse mayores conflictos en la aplicación del criterio jurisdiccional de imposición basado en la territorialidad.

El predominio de la integración económica ha transformado lo anterior, limitando la acción de los gobiernos, por la repercusión de factores externos, generando una gran interdependencia y fricción en las políticas y economías tradicionales, tornándose especialmente relevante en materia impositiva.

La Cepal define a la globalización como la pérdida de territorialidad de los flujos comerciales y de inversiones de empresas transnacionales que optimizan así un plan global económico, financiero, tributario, etc. con independencia de asentamientos nacionales y asistidos por la explosión tecnológica que permite concretar transacciones en tiempo real.⁵

Como ha dicho Reig⁶ la globalización quita arraigo territorial a las actividades económicas, que adquieren gran movilidad.

⁵ "La fiscalización tributaria para el próximo milenio". Comisión N° 1: La perspectiva de la fiscalización ante la globalización de la economía. Criterios Tributarios N° 118/119, marzo de 1998, p.7

⁶ Reig, Enrique "Reflexiones sobre globalización y tributación. Futuro de la fiscalidad". Boletín Informativo de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales -agosto 1996- p. 67

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION

Siguiendo con el autor citado tenemos que un IVA destino como se aplica actualmente, resulta ideal en un mundo integrado al permitir recuperar su incidencia en las compras de bienes de capital y al dejar a los países en libertad para fijar el peso del gravamen que incida internamente en los consumos de sus habitantes. Es deseable que no existan barreras aduaneras, pero el principio de destino requiere del mecanismo de crédito o devolución en el momento de la exportación de los bienes acompañado de un control fronterizo.

La Unión Europea desde enero de 1993 eliminó los controles aduaneros para el reintegro del IVA, los importadores, y no la aduana, ingresan el impuesto correspondiente a los productos importados, y los reembolsos a los exportadores se proveen en base a documentación que acredite que las mercaderías han sido realmente vendidas en el exterior. Este sistema es aplicado en forma temporaria para ir finalmente hacia un régimen basado en el principio de origen a partir de 1997, cambio sobre el cual aún existen dudas.

La mundialización de las economías y la competitividad internacional que ella genera, impulsa la reducción del andamiaje estatal mediante la reforma del estado y la revisión tendiente a una cierta nivelación de las alícuotas impositivas que todavía presentan diferencias entre los distintos países.⁷

Se cuestiona si se producirá la pérdida de recaudación dada la posibilidad de localización de las rentas en diversas partes según convenga impositivamente, con el consiguiente debilitamiento del principio de residencia y de la 'tax export neutrality', y la dificultad de las administraciones para controlar la correcta declaración de todos los ingresos que se encuentran diversificados.

En el impuesto a la renta diversos factores han provocado la erosión de su base.

La eliminación de barreras a la circulación de los capitales, facilitado por el desarrollo de medios electrónicos que permiten atravesar fronteras nacionales en breve tiempo y a bajo costo, ha provocado la caída del monto a declarar en el lugar de residencia, pues se transfieren los fondos al exterior, buscando países que aseguren la confidencialidad de la información.

Respecto al gravamen que recae sobre las sociedades, en el caso de las multinacionales existen estrategias para el comercio internacional que permiten el traslado de sus operaciones a estados con tasas impositivas relativamente más bajas, e incluso la manipulación de los precios de transferencia.

⁷ Reig, Enrique "Reflexiones sobre globalización y tributación. futuro de la fiscalidad". Boletín Informativo de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales -agosto 1996- p. 72

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION

La diversidad de nuevos medios financieros en el mercado de capitales (derivados y otros instrumentos exóticos) generan inconvenientes a las autoridades para clasificar correctamente este tipo de ingresos y proceder a su gravabilidad.

Otra crítica efectuada por Reig⁸, ha sido la deformación sufrida por nuestro impuesto a las ganancias al desgravarse no sólo a los titulares del exterior sobre rentas de transferencias de títulos valores y rentas pasivas de intereses y dividendos, sino también a los titulares del país.

Los obstáculos en la implementación de un sistema eficaz de información recíproca entre las naciones, la competencia fiscal nociva, el apogeo de los paraísos fiscales que buscan canalizar inversiones hacia sus territorios y las prácticas evasivas también contribuyen a la degradación fiscal, debiendo acudir a otros recursos que en menor medida responden a los principios de equidad y eficiencia.

La globalización aumenta la problemática de la tributación internacional tanto para quienes deben operar en el exterior como para las administraciones tributarias que cada vez más requieren de la cooperación internacional para combatir prácticas fraudulentas.

El comercio electrónico ha sumado un grado de complejidad para los organismos fiscales al establecer nuevos paradigmas, provocando no pocas inquietudes sobre su tratamiento.

Otra característica de la mundialización es la preocupación de los gobiernos por la preservación del medio ambiente. Entre las medidas de política ambiental existentes, los impuestos ecológicos han intentado incentivar la innovación del aparato tecnológico de las industrias para reducir la polución y disminuir la carga impositiva.

Owens⁹ comenta que la globalización favorece los impuestos en los que la ubicación de la base imponible es rápidamente identificable –tales como al consumo, sobre los inmuebles o las rentas del trabajo– por sobre aquellos en los que es difícil su determinación, como es el caso del impuesto a la renta. El bajo costo de la tecnología informática, especialmente si es comparado con el gasto en inspectores y abogados, significa que es más económico recaudar

⁸ Reig, Enrique “Reflexiones sobre globalización y tributación. Futuro de la fiscalidad”. Boletín Informativo de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales –agosto 1996- p. 72

⁹ Oweus, J. “Aspectos salientes de la reforma fiscal. La perspectiva de un Administrador Internacional”. Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. 53º Congreso de Inversión Pública y Finanzas Públicas. Kyoto 23-28 agosto, 1997. *La Fiscalidad en el siglo venidero*. Teoría y Técnica Impositiva I. Cátedra Dr. Vicchi. Centro de Estudiantes de Ciencias Económicas. UBA, p.6

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION

impuestos sobre transacciones fácilmente identificables, tal las que recaen sobre ingresos del trabajo y el consumo.

Una tendencia que se vislumbra es el crecimiento de las contribuciones de la seguridad social. Este cambio probablemente refleja la presión para gastos en dicho sector por los altos niveles de desempleo, la mayor longevidad promedio de la población y otros cambios sociales que deben ser atendidos.

Dentro de las bases contributivas tradicionales, la que incide sobre el patrimonio es la menos afectada por la globalización pues, salvo algunos bienes muebles colocados en el exterior, la mayoría revisten naturaleza inmóvil.

Como se ha indicado acertadamente, la carga repercutirá sobre el patrimonio de los ciudadanos menos globalizados, los mismos que, probablemente, también sufrirán mayor presión sobre la renta y los bienes de consumo básico.¹⁰

El proceso descrito, sin perjuicio de todos los beneficios en términos de calidad de vida y disfrute que puede traer para muchos, puede generar serios impactos en el área tributaria, entre ellos, se han señalado dos:

* El agotamiento de los actuales modelos, (por la reducción de soberanía de las administraciones fiscales, degradación de las bases tributarias tradicionales y por la competencia internacional),

* La elevación de niveles de regresividad al recaer el peso sobre quienes no tienen oportunidad de aggiornarse.

No obstante, las soluciones tributarias son inescindibles del análisis de las erogaciones efectuadas para satisfacer la provisión de bienes públicos.

En líneas generales, las orientaciones que se observan en los sistemas financieros de distintos países son: remover los efectos distorsivos en la asignación de recursos que afecten la eficiencia económica, y alcanzar un nivel de ingresos que cubra los déficits en las finanzas públicas, amén de la contención del crecimiento del gasto público.

¹⁰ "La tributación en un contexto de globalización económica". Documentos Técnicos de la Reunión 32ª Asamblea General del CIAT. Brasil, 11 al 15 de mayo de 1998.

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION

Inmersos en este proceso de mundialización de la economía, se hace necesario armonizar los sistemas tributarios para evitar divergencias que pudieran encontrarse, pero respetando siempre la soberanía fiscal de cada estado, y preservando su recaudación frente a cualquier avasallamiento que implique ceder el control de sus propios instrumentos de gobernabilidad.

De manera de no aumentar el avismo entre las naciones desarrolladas y las que se encuentran en proceso de desarrollo, debe existir un goce por igual de todas las naciones de los beneficios de la globalización (vgr. mayor productividad y bienestar social, enriquecimiento por la gran apertura cultural), participación en el diseño de las reglas de juego, e inserción en el proceso cuidando que los costos del cambio no sean altos para su sociedad.

En la prosecución de estos objetivos es necesario facilitar la cooperación en la lucha contra el fraude, fijar pautas claras en el intercambio de información entre fiscos extranjeros y crear foros multilaterales para fomentar la participación de los países en la toma de decisiones en materia de política tributaria internacional.

Hasta el momento no hay una institución mundial que se ocupe de las políticas fiscales nacionales, aunque sí existen diversos organismos que nuclean la atención en estas cuestiones, tales como la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE, u OECD en inglés), Organización Mundial del Comercio (OMC, o WTO en inglés), la Organización de las Naciones Unidas (ONU). Tornándose imperioso las iniciativas nacionales e internacionales para enfrentar anticipadamente las tendencias y cuestiones que se susciten en relación a este fenómeno.

CAPITULO III
ASPECTOS REVOLUCIONARIOS DE LAS REDES TELEMATICAS¹¹

3.1. EL INTERCAMBIO ELECTRONICO DE DATOS (EDI)

La sigla EDI proviene de las palabras en inglés "Electronic Data Interchange", cuyo equivalente en castellano es el IED o "Intercambio Electrónico de Datos".

Constituye un subtipo en la tecnología de las comunicaciones, e incluye: videotextos, compras telefónicas, entornos 'off-line' (ventas por catálogo por CD-Roms) e-mail, facsímil, télex y sistemas de imágenes ópticas que se trasladan del documento papel a impulsos electrónicos transmisibles a velocidad digital, envío 'on -line' de contenidos digitales, transferencias electrónicas de fondos, comercio electrónico, compras gubernamentales, marketing directo y servicios posventa.¹²

Consiste en la conexión de equipamientos informáticos dentro del campo interno de una empresa o bien interempresarialmente por medio de la estandarización de los protocolos a fin de lograr una base común para el intercambio de información comercial en sentido amplio, incluyendo consultas, órdenes y finalmente propuestas y aceptaciones, mediante mensajes normalizados, es decir con un formato standard, previamente admitido como mecanismo válido de comunicación, de gestión y de eventual ligamen contractual.¹³

Los mensajes normalizados con programas procesados y pautas standard que, públicas o privadas, han sido previamente acordadas por los intercomunicados con conocimiento de cuales son las claves para reconocer el origen, la autoría y autenticidad de lo transmitido, reduce significativamente los litigios en cuanto a las interpretaciones y las barreras idiomáticas, legislativas y de los usos y costumbres del comercio internacional.

Los primeros documentos estandarizados fueron los mercantiles: la factura, el remito, la orden de pago. Luego, se volcó esta experiencia a la documentación pública (registros, datos impositivos, previsionales, aduaneros, etc).

¹¹ El vocablo ' telemática', deriva de la unión entre telecomunicaciones e informática, en los que intervienen las computadoras.

¹² Piaggi, Ana I. "El comercio electrónico y el nuevo escenario de los negocios", La Ley 4/10/99, p.1.

¹³ Instituto Latinoamericano de Alta Tecnología, Informática y Derecho (ILATID). Seminario EDI'90: Intercambio electrónico de datos. Aspectos técnicos y jurídicos. Buenos Aires, 29 de noviembre de 1990, p. 10.

3.2. INTERNET

La convergencia de las tecnologías de las comunicaciones, informática y digitalización ha cobrado gran repercusión en estas últimas décadas acompañando al proceso de globalización.

Nos relata Quiróz Fernández¹⁴ que durante los últimos 15 años, ha evolucionado una nueva tecnología que permite enlazar muchas redes físicas diferentes y hacerlas funcionar como una unidad. Este es un ejemplo de interconexión de sistema abierto, que a diferencia de los sistemas privados de comunicación que están al alcance por medio de vendedores particulares, en los primeros las especificaciones están disponibles públicamente y por ende cualquier persona puede desarrollar el software necesario para comunicarse a través de una red de redes.

Esta tecnología denominada internetworking, de ahí deriva el nombre de internet, es la rama de las telecomunicaciones que se ocupa de la comunicación entre redes heterogéneas.

Internet es la red de redes por excelencia, también conocida como la “supercarretera de la información”, enlaza con la concepción de la “sociedad de la información”, que al constituir una comunidad real es llamada el “ciberespacio” (cyberspace) o “aldea global”.

Existen instituciones internacionales independientes que colaboran en la organización de la red desde el punto de vista administrativo, y con funciones más bien consultivas o de registro, que directivas. Entre ellas, se destacan:

* La Internet Society (ISOC), sin fines de lucro, fue fundada en los Estados Unidos en 1992, con el fin de coordinar y difundir el intercambio de información global.

* El Consejo de Arquitectura de Internet, o Internet Architecture Board (IAB), cuya tarea radica en tomar decisiones técnicas y consolidar objetivos (vgr. estándares de comunicación). Es responsable de cómo deben asignarse las direcciones y otros recursos de la red, aunque la encargada de efectuar estas asignaciones es la Network Information Center (NIC), administrada por el Departamento de Defensa de los Estados Unidos.

* La Fuerza de Tareas de Ingeniería en Internet, o Internet Engineering Task Force (IETF), realiza reuniones en las cuales pueden participar los usuarios para debatir temas específicos.

¹⁴ Quiróz Fernández, Juan C. “El proceso ante los documentos electrónicos con firma digital”. Temas de Derecho Procesal. Revista de Doctrina 2, año 1- Nº 2 – mayo del 2000, p. 59. Colegio Público de Abogados de la Capital Federal.

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION

Su disponibilidad a escala universal facilita el acceso generalizado y económico, sin más requisitos que los medios técnicos necesarios. Se requiere de una computadora o un portátil, el browser (software necesario para 'navegar'), y un modem¹⁵ para la línea telefónica o un cablemodem. El modem no es necesario cuando se conecta por la veloz línea digital.

Por supuesto, se debe contar con un proveedor de acceso a internet, pues para acceder a la red se necesita la conexión a través del servidor de nuestro proveedor. Los hay gratuitos, y otros que exigen una cuota periódica. En este caso se debe firmar un contrato de suscripción, en general con un formato standard y bastante sencillo, que especifica la identidad del usuario, una descripción del servicio deseado (velocidad de comunicación, canal de comunicación digital o analógico, acceso a un buzón electrónico, etc.), el costo y método de facturación.

Las consecuencias legales por la entrada del usuario al mundo de internet son, entonces, las de un contrato convencional.¹⁶

A su vez, existen los proveedores de servicios, o Internet Service Provider (ISP), que ofrecen una gama infinita de disponibilidades.

3.2.1. ASPECTOS OPERATIVOS

Internet ha sido diseñada en función a la descentralización, rigiéndose por la relación cliente-servidor. Existe un grupo de computadoras servidoras (servers) que almacenan infinidad de información proveniente de individuos, instituciones, empresas, etc. y otro grupo que accede a la misma, efectuando peticiones de servicios que se lo denomina 'cliente' (client).

El servidor es cualquier tipo de ordenador (PC, mainframe) que maneja las aplicaciones, el almacenamiento, la seguridad y la adaptabilidad para agregar nuevos clientes a la red. Pueden ser web servers, que operan con el contenido de las páginas web, e-mail servers, que hacen lo mismo para este tipo de aplicativo, o cumplir ambas funciones. Su ubicación es irrelevante, pudiendo ser accedido desde cualquier parte del mundo.

¹⁵ El modem (MODulador-DEModulador) permite la intercomunicación de computadoras por medio de una línea telefónica para que los datos sean transmitidos a través de ésta, posibilitando las redes telemáticas privadas, las autopistas informáticas y por último, la gran red de redes: internet.

¹⁶ Hance, Olivier *Leyes y negocios en internet*. Ed. Mc Graw Hill, p. 65 .

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION

La información enviada por la red no llega directamente a su destino (otra computadora), sino que es dividida en 'paquetes', por lo que intervienen en esta cadena los encaminadores o routers, que son un conjunto de ordenadores encargados de direccionar los paquetes de información por el camino adecuado.

Se ha creado el protocolo IP (Internet Protocol) que etiqueta cada paquete con la ubicación apropiada. Cada ordenador conectado a internet tiene una dirección IP consistente en una secuencia de cuatro números, cada uno de los cuales puede tomar valores entre 0 y 255, separados por puntos. Esta combinación es única y exclusiva a nivel mundial. EL IP es la subyacente dirección numérica como puede ser: 192.99.247.45

Para navegar por la red e identificar a los hosts¹⁷ y a las páginas web que la componen, el usuario utiliza un mecanismo más sencillo y fácil de recordar: el Sistema de Nombres de Dominio (Domain Name System o DNS), compuesto por letras, números y ciertos caracteres (guiones) dividido en varios niveles, separados por un punto y sin espacio. La secuencia de datos es jerárquica: de izquierda a derecha va de lo particular a lo general.

3.2.2. APLICACIONES DE COMUNICACION MAS DIFUNDIDAS

A) EL CORREO ELECTRONICO (ELECTRONIC MAIL O E-MAIL)

Es otorgado por un proveedor de internet, en general en forma gratuita, quien asigna una casilla de correo con la dirección electrónica, compuesta por el nombre u otro identificador, el signo arroba @, que significa 'en', seguida del nombre correspondiente a la máquina servidora del proveedor, luego, alguna de las abreviaturas genéricas que hemos visto: com, gov, edu, org, y eventualmente, el código del país respectivo. También, existen sitios que ofrecen en forma gratuita el webmail.

El emisor remite el mensaje a su servidor (que puede ser el del proveedor de acceso), el cual, lo envía por la red al servidor de correo del destinatario, quien consulta su buzón.

Con su advenimiento se ganó en velocidad de transmisión y en economicidad pues el costo es el de una llamada local, aun cuando se envíe correo internacional o si se conecta a un servidor a miles de kilómetros.

¹⁷ Host (se traduce al castellano como anfitrión) es cualquier computador que conectado a internet envía y recibe información a otro. También, se hace referencia a una computadora con el término más técnico de nodo.

B) LA WORLD WIDE WEB (WWW, W3, O SIMPLEMENTE WEB)

La web, es una “red o telaraña global”, por medio de la cual se “navega” por internet. Se compone de web sites (sitios), que incluyen una o más páginas de información diversa. La página principal o “home page” muestra el contenido completo que podrá encontrarse en el web site a través del menú de opciones, operando el mouse en alguna de ellas nos remitiremos a alguna otra página o sitio.

La www es una de las herramientas más novedosas al facilitar la búsqueda de información por interfaces más amigables mediante variados objetos multimedia (imágenes, gráficos, sonidos y hasta secuencias animadas).

Para localizar sus páginas se emplean los nombres de dominio, aunque éstos han pasado de ser una simple dirección electrónica a convertirse en un signo distintivo en materia comercial.

Los provechos de la web son múltiples aunque se destaca el potencial del comercio electrónico, que incluye la contratación de bienes y servicios desde la pantalla del computador, y la publicidad a través de la presencia virtual en un sitio, compuesto por una o más páginas a las que se puede acceder las 24 horas, los 365 días del año.¹⁸

¹⁸ Las actividades anteriormente descritas (compraventa de bienes y servicios y publicidad) también pueden desarrollarse por correo electrónico.

CAPITULO IV
COMERCIO ELECTRONICO

A pesar de no haber una definición universal de comercio electrónico, o electronic commerce ('e-commerce'), existe consenso en que consiste en un vasto conjunto de actividades con finalidad mercantil desarrolladas a través de cualquier medio electrónico de comunicación.

En un documento elaborado por el gobierno argentino¹⁹ se lo reputa como aquel que permite la creación de un mercado electrónico de todo tipo de productos, servicios y tecnologías, y que incluye a las operaciones necesarias para concretar la compraventa, tales como marketing, intercambio de documentos, acceso a la información de servicios de apoyo (aranceles, seguros, transportes, etc.), banking, transacción de acciones y opciones comerciales, y compras gubernamentales.

Del amplio espectro del comercio electrónico, centraremos nuestro análisis en la contratación electrónica de bienes y servicios.

La ley modelo de la CNUDMI²⁰ en su artículo 2º lo define como al intercambio de información comercial merced a la transmisión de datos a través de medios de comunicación electrónicos, ópticos o similares (como el telegrama, télex, fax, EDI, correo electrónico, etc).

En el citado documento del gobierno argentino²¹ se incluyen como canales de información mercantil a la telefonía, la televisión con fines de publicidad y promociones, el facsímil, el entorno 'off line' (ventas por catálogos a través de CD-ROM), el EDI. Se aclara que el comercio electrónico no está limitado al ámbito de internet, aunque su evolución y crecimiento por este medio lo muestre como el más dinámico.

De lo anterior se deduce que no es un fenómeno reciente, pero la expansión de internet le ha dado mayor notoriedad al transcurrir en un nuevo espacio llamado 'cibercomercio' (cybercommerce) o 'comercio digital'. Entre sus aplicaciones, la web ha cobrado gran

¹⁹ Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos: Primer Informe de Progreso del Grupo de Trabajo sobre Comercio Electrónico y Comercio Exterior. (Septiembre, 1998).

²⁰ Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho mercantil internacional (CNUDMI). Ley modelo sobre comercio electrónico con la guía para su incorporación al derecho interno, 1996.

²¹ Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos: Primer Informe de Progreso del Grupo de Trabajo sobre Comercio Electrónico y Comercio Exterior. (Septiembre, 1998).

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION

repercusión al constituir el escenario de la actividad mercantil mundial, donde se exhiben en catálogos electrónicos una variada gama de productos y servicios que pueden ser contratados en sus páginas o sitios; por supuesto que si son tangibles deberán luego ser distribuidos por otros canales en el mundo físico.

Si son bienes que pueden digitalizarse (vgr. software, fotografías, videos, libros, música, juegos), se contratan y pueden distribuirse por el mismo medio. Esto ha provocado una verdadera revolución, y es el área de mayor expansión en internet.

Los principales beneficios que reporta este moderno medio de comunicación son:

- * Marketing personalizado
- * Economicidad para el consumidor, al acceder a la amplia variedad de bienes y servicios ofertados en el mercado electrónico global sin desplazamiento.
- * Un poderoso vehículo para el crecimiento mercantil al ampliar las perspectivas de las compañías -en especial las pequeñas y medianas- que tienen oportunidades en plazas antes impensadas, contribuyendo a la internacionalización de la economía y a la competencia mundial.
- * El proceso de desintermediación, por el cual se acortan o erradican ciertos eslabones en la cadena de producción (vgr. mayoristas, revendedores, distribuidores, proveedores), en beneficio del consumidor final, que ve facilitado el acceso a los productos con mayor rapidez, (los bienes digitales como el software, videos, música son entregados directamente por la red), experimentando una notable caída de los precios debido a la reducción de los costos. Se han derribado fronteras entre vendedores y compradores, entre los proveedores de servicios y sus clientes, conviviendo todos ellos en el mercado virtual.

4.1. INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO Y DE LA FIRMA DIGITAL EN LA CONTRATACION

El uso frecuente de computadoras unidas a sistemas interconectados para la contratación a distancia, nos induce a destacar la incidencia del documento electrónico como sustento de estos acuerdos, y de la firma digital, por los cambios que producen en el ámbito de los

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION

negocios, y por ende sus consecuencias tributarias. Para mayor profundización del impacto de estos conceptos en el derecho privado ver el Anexo V, punto 5.2.1. y siguientes.

La definición de documento no surge del ordenamiento sino de la doctrina, que coincide en reputarlo como a "toda cosa susceptible de percepción sensorial y aprehensión mental que sirve de demostración histórica indirecta y representativa de un hecho cualquiera, pudiendo ser declarativo-demostrativo o únicamente representativo y estar expresado en cualquier elemento material que sirva para fines representativos: papel, madera, tela, muro, película fotográfica, o cinematográfica, cinta grabadora, etc". A esta nómina se agregan los registros electrónicos de los ordenadores.²²

La noción de documento electrónico comprende al registro electrónico o magnético generado por el sistema informático, las grabaciones, microfilms, emisiones de télex y de fax.

Sólo la variación de los pulsos electromagnéticos incluida en el soporte constituyen el documento electrónico.

En este sentido, Falcón²³ afirma que ni la entrada (input) ni la salida (output) en cualquiera de sus formas (vgr. en pantalla, impresión en papel) es el documento, de la misma forma que no es documento la lapicera que contribuye a su confección. No es posible conocer el contenido del documento en forma directa, sino a través de su decodificación por lo que debe mostrarse a través de una salida comprensible en lenguaje natural o convencional, pero esta salida es una representación (documento de segundo grado).

Siempre están presente tres dimensiones bien diferenciadas: el soporte, el tipo de escritura y la declaración, que es la manifestación de la voluntad que conforma el contenido.

A) El soporte es el asiento material o corpóreo sobre el que se afinca la declaración. Leiva Fernández²⁴ comenta que están siempre adaptados a la época, así históricamente consistían en tablillas de arcilla, en otro período en papiros, luego pergaminos, y en los últimos siglos en papel. Pero actualmente éste ya no es el único soporte de los instrumentos privados.

²² Mascheroni, F. y Ceravolo, A. "La contratación y las nuevas tecnologías. Forma y prueba". Jurisprudencia Argentina T. 1991-II, p. 811. Guastavino, Elías "La prueba informática". La Ley T.1987-A, p. 1149, y bibliografía allí citada.

²³ Falcón, Enrique "Algunas ideas sobre el documento electrónico". Jurisprudencia Argentina T.1993-I, p. 795.

²⁴ Leiva Fernández "Hacia una nueva concepción de la forma a través del Código Civil". La Ley T.1987-D, 944.

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION

Habida cuenta de la tecnología de la época, el papel era el respaldo más difundido de los acuerdos dándose por sentado que la normativa debía hacer alusión a éste. En la actualidad los progresos técnicos han generado una 'sociedad sin papel' (certificateless society).

Según el grado de fijación de su contenido los soportes pueden ser: volátiles (memoria RAM); provisorios (soportes magnéticos, como el disco rígido y diskettes); definitivos e irreversibles (compact disc audio, CD-ROM y discos WORM).

B) En cuanto al requisito de escritura, la cuestión es si dicho concepto es compatible con nuevas manifestaciones de la vida negocial actual.

Durante mucho tiempo la expresión positiva de la voluntad que se manifestase por escrito, estaba asociada a la idea de trazos alfanuméricos, manuscritos, impresos o mecanografiados, y asentados sobre el papel, teniendo un rol protagónico para ganar confianza y disminuir las posibilidades de fraude y error.

Actualmente, se hallan muy difundidos los documentos digitales, constituídos por bits (la palabra proviene de binary digit y es la unidad mínima de información). Esta representación en base a dígitos implica en el ámbito informático un lenguaje binario de una sucesión alternativa de unos o ceros. Acorde a la complejidad del contenido (textos, imágenes, fotografías, videos, música, software) se amplía el vocabulario, siempre binario.

C) La exigencia de la firma para la validez del instrumento privado surge del artículo 1012 del Código Civil: *“La firma de las partes es una condición esencial para la existencia de todo acto bajo forma privada. Ella no puede ser reemplazada por signos ni por las iniciales de los nombres o apellidos”*.

Sirve para demostrar la imputación de la autoría de los actos jurídicos y la autenticidad de la declaración de voluntad.

Pero en las redes abiertas no existe plena certeza de que el titular del sistema del cual partió la información sea autor de la declaración ni acerca de la integridad de su contenido.

El documento informático, al igual que en el caso de los documentos comunes, puede ir sin rúbrica, pero, en especial, aquél con función mercantil es firmable, pues la signatura autógrafa puede ser sustituida por otros métodos (ej. firma digital).

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION

La firma digital es el resultado de aplicar ciertos procedimientos técnicos a un documento digital, utilizando un sistema criptográfico²⁵ extremadamente seguro.

Permite la identificación del firmante y verificación de la integridad del contenido de un documento digital, siempre que cumpla con los siguientes requisitos: a) pertenecer únicamente a su titular; b) encontrarse bajo su absoluto y exclusivo control; c) ser susceptible de verificación; d) estar vinculada a los datos del documento digital de modo tal que cualquier modificación de los mismos ponga en evidencia su alteración. e) Confidencialidad: protege la información transmitida contra ataques producidos en los canales de comunicación.

Si se desea aún mayor seguridad, puede recurrirse a una tercera parte ajena que mediante la emisión de un certificado digital acredita la autenticidad de la suscripción. Se la denomina autoridad certificante o tercera parte confiable (en inglés, trusted third party).

Estos certificados básicamente deben contener un número de serie; la identificación del prestador de servicio de certificación, con indicación de su nombre o razón social, dirección de correo electrónico, los antecedentes de su acreditación, y su propia firma digital; los datos de la identidad del titular, entre los cuales deben necesariamente incluirse su nombre, dirección de correo electrónico; y plazo de vigencia del mismo.

4.2. DIFERENCIAS SUSTANCIALES ENTRE EL COMERCIO DESARROLLADO EN EDI Y EN INTERNET

Respecto al e-commerce es necesario diferenciar los dos sistemas más importantes que existen a nivel mundial para realizar contrataciones.

Los sistemas EDI se desarrollaron en líneas punto a punto o redes de valor agregado (VAN), pues en aquel entonces no existía una red informática que cubriera todo el planeta.

Las redes especializadas y cerradas ofrecen un alto grado de confiabilidad, pues el intercambio computarizado de mensajes está estandarizado a través de un convenio preestablecido entre los denominados 'socios comerciales'. Las transacciones se concretan entre organizaciones, de ahí que también se lo conozca como 'comercio interorganizacional', en un entorno sectorial o particular entre quienes tienen una relación continua y desean una estructuración eficiente.

²⁵ La criptografía es la disciplina que estudia el cifrado de la información por medio de la codificación de textos con claves confidenciales y procesos matemáticos complejos (algoritmos).

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION

Sobre todo en los contratos internacionales, se prevé la legislación a la que se someterá la interpretación del acuerdo en caso de controversia y se estipula el tribunal que entenderá en las disputas. Frecuentemente se trata de un órgano arbitral.²⁶

Entre las formas de autenticación preconvenidas en el tráfico negocial están la criptografía, los medios de reconocimiento por caracteres físicos y el PIN (Personal Individual Number), que es un número de clave personal que coadyuva en la presunción de legitimidad al provenir el mensaje de terminal, y de intermediario autorizado.

En el sistema EDI suele convenirse la validez del documento electrónico, al menos como principio de prueba por escrito, siempre que se cumpla con los procedimientos predispuestos, autenticidad que no podrá ser discutida por los 'socios' en un hipotético conflicto. También las formas de pago son objeto de convención.

En contraposición, internet es una red abierta que no ofrece a priori la seguridad necesaria. Se presenta como un mercado desregulado, sin ningún tipo de acuerdo previo entre las partes. No obstante, su bajo costo es una ventaja, especialmente para las pequeñas y medianas empresas, frente a la suscripción más elevada de las redes especializadas.

Si bien las transacciones entre empresas (business to business) representan un volumen importante en la red, el elemento clave de su explosión ha sido la apertura masiva hacia los consumidores finales (business to consumers), o comercio minorista, que cada vez es más numeroso. Estas operaciones son generalmente entre desconocidos, tal vez de remotos lugares y que jamás lleguen a establecer contacto personal.

No existe un medio estandarizado de identificación personal.

Al no haber ningún tipo de convención previa, el reconocimiento del documento electrónico y del contrato será un tema más de conflicto, pues su validez no ha sido suficientemente examinada en la mayoría de los países.²⁷

Tampoco está estandarizado el medio de cancelación por internet, aunque es el pago con tarjeta de crédito el más difundido, a pesar de los riesgos que asume su titular a que un hacker se apropie de tales datos para utilizarlos como propios.²⁸

²⁶ Instituto Latinoamericano de Alta Tecnología, Informática y Derecho (ILATID). Seminario EDI'90: Intercambio electrónico de datos. Aspectos técnicos y jurídicos. Buenos Aires, 29 de noviembre de 1990, p. 70.

²⁷ Czarny "Ciberespacio y derecho". El Derecho T. 173, p. 904.

²⁸ Czarny "Ciberespacio y derecho". El Derecho T. 173, p. 904

CAPITULO V
TRIBUTACION DEL COMERCIO ELECTRONICO

5.1. CLASIFICACION DEL COMERCIO ELECTRONICO

Se puede categorizar en función al tipo de relación en:

* **NEGOCIO A NEGOCIO**, conocido en inglés como 'business to business', más sintéticamente 'B to B', 'B 2 B' o 'B2', es el realizado entre agentes económicos y constituye la parte más significativa de las transacciones.

El típico ejemplo de esta modalidad lo constituyen los sistemas EDI que transcurren en un entorno cerrado y sectorial. Se lo está fomentando en las redes abiertas como internet por la reducción de los costos de comunicación, la desintermediación y las nuevas oportunidades de venta, pese a la falta de estandarización sobre los aspectos técnicos, jurídicos y de seguridad.

* **NEGOCIO A CONSUMIDOR**, en inglés 'business to consumer', abreviado 'B to C' o 'B2C', se lleva a cabo entre los agentes productivos y los consumidores finales. Su volumen económico es inferior al anterior, pero su masividad implica un número importante de intercambios.

La expansión del comercio minorista, o al menudeo, se debe al advenimiento de la World Wide Web, revolucionaria forma de interacción, que reconoce como antecedentes a las figuras de catálogos de venta por correo, venta telefónica, etc.

* **NEGOCIO CON LA ADMINISTRACION**, 'business to administration' o 'B 2 A', en el que actúan las administraciones públicas como agentes reguladores y promotores del comercio electrónico y como usuarias del mismo (ej. los procedimientos de contratación pública o de compras del estado).

* **CONSUMIDOR CON LA ADMINISTRACION**, 'consumer to administration' o 'C 2 A', categoría menos desarrollada, pero en crecimiento, dado que los gobiernos están implementando los medios electrónicos en áreas como seguridad social o impositiva.

5.1.1. COMERCIO ELECTRONICO INDIRECTO Y DIRECTO

Otra sistematización puede efectuarse en función a la modalidad de entrega. Esta clasificación es sumamente importante a los fines de la tributación.²⁹

* **COMERCIO ELECTRONICO INDIRECTO**, en el cual los bienes y/o servicios no circulan por la red; éstos se contratan por algún sistema de comunicación electrónico (teléfono, fax, correo electrónico, e incluso la web) pero el suministro se produce fuera de línea ('off line').

Cierto tipo de bienes, por sus características intrínsecas, necesitan luego ser enviados por los canales convencionales (envío postal, servicio de courier, algún tipo de transporte) desde el lugar del vendedor hasta el del comprador.

Oliver Cuello³⁰ aclara que el objeto de esta contratación pueden ser bienes o derechos derivados de la propiedad intelectual (por ejemplo, la compra a través de una página web de un programa de computación contenido en un diskette y no mediante la descarga de la información en el ordenador del adquirente), pero lo habitual es que los bienes o derechos derivados de la propiedad intelectual (software, obras literarias, musicales, etc.) se transmitan directamente en forma telemática entre el proveedor y el adquirente.

También, puede tratarse de la prestación de algún servicio, donde la vía de conexión sólo interviene para cerrar el acuerdo.

No se plantean dificultades fiscales más allá de las que se generan en cualquier transacción tradicional. Resulta indiferente que el soporte sea en papel o informático, siendo nula la incidencia del medio electrónico para la aplicación del criterio jurisdiccional de imposición, calificación de las rentas obtenidas y la caracterización de la operación efectuada, para la localización de las operaciones y su fiscalización, que en el caso de importación pasará por los controles aduaneros correspondientes.

* **COMERCIO ELECTRONICO DIRECTO**, en el cual los bienes y servicios circulan por la red. En el caso de los productos, se trata de aquellos que pueden ser digitalizados (vgr. libros,

²⁹ Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos. Grupo de Trabajo sobre Comercio Electrónico y Comercio Exterior. Segundo Informe de Progreso (Octubre, 1999), anexo III: Informe del subgrupo de asuntos tributarios. www.mecon.ar/comercio/electronico.htm

³⁰ Oliver Cuello, Rafael *Tributación del comercio electrónico*. Ed. Tirant lo Blanch "colección financiero". Valencia, 1999, p. 40.

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION

música, imágenes, videos, programas de computación), habiendo internet innovado en materia comercial al permitir que su pedido, pago y envío pueda efectuarse a través de un mismo y único canal: la web. Se los conoce como suministros en línea ('on line'), dada la conexión directa entre dos o más computadoras en tiempo real.³¹

La prestación de servicios por la red comprende a la banca, seguros, el asesoramiento y consultoría profesional, servicios técnico-informáticos relacionados con los contratos de outsourcing³² (consultas de archivos y bases de datos, mantenimiento preventivo o de conservación y demás servicios de apoyo).

Aclara Oliver Cuello³³ que vía EDI pueden contratarse bienes y servicios aptos para circular por redes telemáticas (abiertas o cerradas). De hecho, las empresas de alta tecnología informática que poseen acuerdos de intercambio a través del sistema EDI con sus proveedores o clientes, además de utilizar el intercambio electrónico de datos (IED, o EDI en inglés) para contratar, lo emplean para transmitir bienes o servicios de forma digitalizada. Sin embargo, lo habitual es que este medio de comunicación se utilice por sectores, como el automovilístico o el de las grandes superficies comerciales, que no transmiten los bienes o servicios por la red.

El problema se plantea con relación a la disminución de la recaudación debido a los inconvenientes para controlar los suministros 'en línea' de bienes digitalizados.

Teóricamente quienes comercializan on line están sujetos al mismo tratamiento tributario que los que lo hacen por otros medios, pero se torna difícil llevarlo a la práctica por la dificultad en determinar el país que goza de potestad tributaria pues los criterios jurisdiccionales de imposición fueron concebidos para resolver situaciones convencionales. Al no requerirse la presencia física de los sujetos dado que se interactúa electrónicamente, se obstaculiza la localización de las operaciones comerciales y de las partes intervinientes en un ambiente virtual. Además, la importación del bien no pasa por la aduana, dado que no reconoce límites ni fronteras.

³¹ Si bien a través de la web se puede contratar todo tipo de bienes, lo usual es que se utilice para la adquisición de los que sí pueden circular por la red.

³² El outsourcing es un acuerdo contractual por el cual una organización entrega el control de parte o toda la función de procesamiento de información a una parte externa. La organización paga una remuneración y el contratista entrega un nivel de servicio pactado en el convenio. El contratista proporciona los recursos y experiencia requeridos para llevar a cabo el servicio acordado.

³³ Oliver Cuello, Rafael *Tributación del comercio electrónico*. Ed. Tirant lo Blanch "colección financiero". Valencia, 1999, p.17.

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION

A ello se suma la variedad de modalidades de adquisición de bienes y servicios que complica la calificación de las rentas obtenidas y la caracterización de la operación efectuada.

Previo al abordaje de estas cuestiones, cabe preguntarse cuánto del actual mercado mudará al campo electrónico. ¿Será éste sólo un nicho?, o ¿será el comercio on line el modelo dominante?.

Una cosa es cierta, el ciberespacio no puede reemplazar al mundo real. Mientras seamos seres tangibles y gran parte del mundo que nos rodea también, muchas cosas a las que estamos acostumbrados no cambiarán.

Como bien dice Negroponte,³⁴ “Si usted fabrica suéteres de cachemira o comida china, pasará algún tiempo hasta que podamos convertir esos productos en bits. Es un hermoso sueño, pero deberán pasar varios siglos antes de que esto se haga realidad.”

En forma similar se expide Martínez Lago³⁵ “Los bienes materiales –ramos de flores, frascos de perfume, productos de alimentación, etc.- no circulan por la red. Al menos por el momento, la ‘tele transportación’ seguirá siendo algo reservado a los seguidores de la famosa nave de ‘Star Trek’.”

Las cibercomunidades complementarán a las comunidades existentes, enriqueciendo los contactos y las comunicaciones, pero la tecnología digital no podrá suplantar el núcleo de cierto tipo de negocios.

Si el comercio on line se limita entonces a un recortado sector de la economía, es decir, a aquellos bienes derivados de la propiedad intelectual que pueden digitalizarse y a ciertos servicios, ¿por qué despierta tanto interés?. Los gobiernos perciben que, habida cuenta de la importancia que han cobrado este tipo de bienes y servicios en los negocios internacionales, esta incipiente modalidad experimentará un crecimiento exponencial representando importantes ingresos derivados de la política tributaria que se adopte.

5.2. TRIBUTACION DEL COMERCIO ELECTRONICO DIRECTO

³⁴ Negroponte, Nicholas *Ser digital (being digital)*. Ed. Atlántida, p.20.

³⁵ Martínez Lago, Miguel A. “Fiscalidad del comercio electrónico: Los impuestos de la ‘nueva economía’”
www.abdf.com.br/docs/fiscalidad

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION

El comercio electrónico se halla en una etapa de crecimiento y constante evolución. Una de sus facetas más problemáticas se presenta en el área de la tributación, cuya complejidad se agudiza por los inconvenientes propios del canal de comunicación.

En cuanto a las soluciones propuestas, la doctrina se halla dividida.

Algunos sostienen que no se han creado nuevos problemas, ya que el medio escogido no puede incidir en la categorización y esencia de las operaciones, y propugnan la aplicación de los conceptos tradicionales de fiscalidad internacional.

Horner, F.y Owens³⁶ entienden que, en esencia, los problemas que acarrea internet en operaciones extrafronterizas (cross-border), son similares a los que en su momento provocaron las ventas hechas por correo, por teléfono o por 'teletiemendas'. Por lo que es viable la utilización de categorías tributarias existentes, como el régimen de ventas a distancia, ya que tienen en común la complejidad derivada de la ausencia de presencia física del vendedor en el lugar del comprador. Esto forma parte de las reglas de juego: se balancea el sacrificio que efectúa el país que no aplica tributos con la desventaja que representa para los comerciantes el no tener el contacto directo y personal con que cuentan las compañías establecidas. No obstante, existen ciertas particularidades de este medio, que abre un abanico de oportunidades en virtud de la rapidez en la comunicación, la interacción y el incremento en la movilidad de las actividades, derribando las fronteras. Pero el comercio electrónico no ha hecho más que aportar nuevos enfoques a dichos conflictos. En definitiva, estamos ante nuevas tecnologías pero viejos problemas.

Otra corriente de opinión se inclina por la necesidad de revisar los conceptos fiscales reflejados en las leyes y tratados internacionales, basados hasta ahora en el movimiento físico de las personas y mercancías.

Tillingast³⁷ considera que internet y sistemas de comunicación afines desafían a aquellos conceptos, que ya no se adaptan a las nuevas formas de efectuar transacciones.

En la regulación del comercio electrónico muchas veces alcanza con la interpretación y adaptación de las normas vigentes, pero en otros casos existen vacíos que requieren la

³⁶ Horner, F.y Owens, J. "Tax and the web: new technology, old problems". Bulletin for International Fiscal Documentation N° 11-12. 1996, p. 516.

³⁷ Tillingast, David "The impact of the Internet on the taxation of International Transactions". Bulletin for International Fiscal Documentation nov/dic. 1996, p.524.

implementación de nuevas reglas y conceptos que los usos y costumbres, la doctrina y jurisprudencia se encargarán de perfeccionar y plasmar en ley.

Ningún sistema electrónico está exento de inconvenientes, pero la escasa familiarización sobre ciertos aspectos técnicos de internet dado su reciente uso generalizado acarrea fascinación y desconfianza a la vez. Es una herramienta de comunicación que presenta cuestiones novedosas, por lo que se requiere suma cautela al momento de su tratamiento jurídico.

A lo anterior se suma que los gobiernos ejercen gran influencia, pues a través de sus acciones pueden facilitar las transacciones electrónicas o inhibirlas, incidiendo en la política tributaria.

El presidente de los Estados Unidos, Bill Clinton, emitió el documento 'Marco para el Comercio Electrónico Global'³⁸, de 1997, en el que se desarrolla la estrategia del gobierno para fomentar la creciente confianza empresarial y de los consumidores en el uso de cadenas electrónicas. El objetivo es asegurar que el comercio internacional por internet se mantenga libre de nuevos impuestos discriminatorios, de aranceles, de cargas y regulaciones. La iniciativa consta de cinco principios orientadores:

- 1) Liderazgo del sector privado; internet debe ser un escenario orientado por el mercado y no como una industria regulada.
- 2) Los gobiernos evitarán restricciones indebidas sobre el comercio electrónico, las partes podrán llegar a acuerdos legítimos para comprar y vender productos y servicios con una participación mínima de los gobiernos, los que se abstendrán de imponer nuevas e innecesarias regulaciones, procedimientos burocráticos o nuevos impuestos o aranceles en las actividades realizadas vía internet.
- 3) Cuando sea necesaria la intervención gubernamental, se orientará a apoyar y a hacer cumplir un marco legal predecible, consistente, simple y reducido al mínimo.
- 4) Los gobiernos deben reconocer las cualidades únicas de internet y deben presumir que los marcos regulatorios para las telecomunicaciones, la radio y la televisión sirven para internet.
- 5) El comercio electrónico vía internet será facilitado en forma global.

Dicho país pregona que la información debe estar disponible tan libre y ampliamente como sea posible para todo el mundo, por lo que solicitó a la OMC, a la OCDE y a otros organismos internacionales una zona libre de gravámenes –o duty free- con referencia a la imposición sobre los consumos, aunque se evidencia la dificultad para controlar el impuesto sobre la

³⁸ "A Framework for Global Electronic Commerce". www.iitf.gov/eleccomm/ecommm.htm

renta, y exclusivamente para las transmisiones on line de bienes y servicios digitales, no así para los productos entregados por medios físicos convencionales que deben cruzar las fronteras, donde se aplican los impuestos correspondientes.³⁹

Recientemente, la administración de Bush reafirmó su apoyo para extender la proscripción de los impuestos para las transacciones de bienes efectuadas a través de Internet, proyectando su influencia en un feroz debate acerca del futuro del comercio electrónico. En una conferencia de prensa en la Casa Blanca, el vocero de Bush, Ari Fleischer dijo que el presidente "favorece una extensión del retraso del establecimiento impositivo en Internet," agregando que Bush "continuará trabajando con el Congreso por la exacta duración de ello."⁴⁰

Hay quienes piensan que existe una imposibilidad técnica y jurídica de aplicarle normas determinadas de un país.

Del Moral⁴¹ opina que la propuesta americana de eliminar cualquier arancel sobre el tráfico de productos digitalizados no va a encontrar oposición; y no porque sea el Tío Sam el que lo diga sino porque es imposible controlar todo lo que circula por la red.

Comenta Krugman⁴² que el tratamiento desigual entre el comercio electrónico y el tradicional se debe en gran parte a cuestiones administrativas: los gobiernos estatales y locales todavía no idearon la forma de recaudar impuestos por las compras de catálogo, mucho menos por las de e-commerce.

También existe un impedimento legal en los Estados Unidos. El Comité del Congreso de dicho país aprobó 'The Internet Tax Freedom Act' en 1998, que fijó una moratoria de tres años sobre los impuestos a las ventas en internet, período de reflexión para pensar qué hacer. Comprende sólo a las transmisiones electrónicas de bienes digitalizados, no alcanza a las transacciones en las que, concretadas por internet, se lleva a cabo físicamente la distribución. El objetivo es evitar los impuestos múltiples y discriminatorios y la creación de nuevos gravámenes que obstaculicen la tendencia progresiva del comercio electrónico. Se prohíbe la gravabilidad del acceso a internet, salvo aquellos estados que actualmente lo aplican podrán retener esos impuestos, pero ningún estado puede aprobar nuevas imposiciones.

³⁹ "Estados Unidos propone declarar a internet 'zona libre de impuestos'". www.arnal.es

⁴⁰ Boletín Ecomder N° 44. www.ecomder.com.ar

⁴¹ Del Moral, José "Los impuestos del ciberespacio". Revista electrónica de derecho informático N° 11 - junio 1999. www.publicaciones.derecho.org

⁴² Krugman, Paul "Perdidos en el ciberespacio". La Nación 20/2/00, p.8.

Una coalición de propietarios de comercios minoristas y funcionarios de gobiernos locales presionaron al gobierno de EEUU para que aplique leyes sobre el impuesto a las ventas en el comercio online, para garantizar que los minoristas en internet paguen los mismos impuestos a las ventas que rigen en el comercio tradicional.⁴³

Krugman⁴⁴ sostiene que un principio básico de la tributación es que diferentes maneras de hacer la misma cosa deben ser gravadas aproximadamente con las mismas tasas impositivas. Agrega, “Si prefiero curiosear por las mesas de una librería a recorrer las listas de la Web, pero de todos modos decido ordenar mis libros a Amazon para eludir el impuesto sobre las ventas, mi decisión está distorsionada. Entonces, ¿por qué eximir a Internet de los tributos impuestos al mundo material?”. “...esos ahorros (que, como el peaje no pagado por los conductores que se salen de su camino, son en parte compensados por costos escondidos) significan asimismo ingresos perdidos. La única manera de considerarlos como un beneficio neto es suponer tanto que la pérdida de ingresos obligará a los gobiernos a gastar menos en vez de gravar más a otras cosas, como que el gasto evitado carece de valor.” “...Oponerse a la gravación de Internet es algo que cuadra tanto a los tradicionales enemigos de los impuestos como a los nuevos ricos de la ‘ciberelite’ que, como toda elite, creen que merecen un tratamiento especial”.

Por su parte, los responsables del Grupo de los Siete Países más Industrializados (G7), reunidos en Fukuoka (Japón) han reconocido que las tecnologías de la información, centradas en internet, darán origen a nuevas formas de economía que deben ser reguladas cuanto antes. El comunicado del representante del G-7 destaca las ventajas de las redes mundiales informáticas y enfatiza la necesidad de supervisarlas, regularlas y gravarlas, aunque se reconoce que la elaboración de una política que reglamente un sector del que aún no se conoce todo su potencial es ‘compleja e incierta’.⁴⁵

Sin desconocer el nuevo paradigma que las redes telemáticas presentan al comercio electrónico y la variedad de situaciones y dificultad en su abordaje, hay que tener en cuenta que la propuesta de desregulación puede obedecer a otros motivos. Una zona comercial global libre de trabas fiscales permitirá a las grandes potencias afirmar su liderazgo, pues está en juego un mercado que reporta un importante caudal monetario en su economía (programas de computación, videos, música, películas, libros), y una substancial fuente de exportaciones por

⁴³ Adiga, Aravind “Quieren que el comercio online pague impuestos”. www.clarin.com/diario/2000-07-07/e-02501.htm

⁴⁴ Krugman, Paul “Perdidos en el ciberespacio”. La Nación 20/2/00, p.8.

⁴⁵ “Normalización del e-commerce”. Boletín Ecomder 2000 N° 4 –julio 2000. www.ecomder.com.ar

lo que pugnan brindarle a sus empresas las condiciones propicias para la penetración en el mercado virtual. Pero los países en vías de desarrollo se muestran reacios a abandonar esta fuente de ingresos, que agudizaría su situación de desventaja comparativa. No obstante, impera el status quo por la incertidumbre acerca del desarrollo de este fenómeno en el futuro.

Nos hallamos en un período de transición en materia de fiscalidad, por lo que deben estudiarse detenidamente las soluciones sin emitir respuestas apresuradas y consideraciones a priori de una temática tan complicada, y por sobre todo novedosa.

Focalizaremos la aplicación de los impuestos en la contratación electrónica, en especial aquella con fines comerciales, pues ciertas cuestiones adquieren una nueva perspectiva requiriendo un cuidadoso análisis.

Partiremos de la base que los tributos que deben imponerse son aquellos que recaen sobre el comercio en general.⁴⁶

Los gravámenes que revisten mayor trascendencia como: impuesto a las ganancias e impuesto al valor agregado, y sus análogos en la legislación comparada, e impuestos aduaneros, y las cuestiones más conflictivas que se suscitan en el comercio electrónico, serán objeto de especial atención a la luz de los principios básicos del derecho tributario internacional.

5.2.1. ¿MUNDO VIRTUAL, IMPUESTOS VIRTUALES? ACERCA DE LA PROPUESTA DEL BIT TAX

Ante la preocupación por controlar el comercio desarrollado en un ambiente virtual y la consecuente disminución en la recaudación, se ha sugerido gravar los impulsos electrónicos transmitidos por las redes telemáticas a través del denominado 'bit tax'.

La propuesta de su creación fue presentada por primera vez por el economista Arthur Cordell en su informe a la Reunión Anual del Club de Roma en 1994, y ha ganado notables defensores, entre ellos, Luc Soete, director del Instituto de Investigación Económica sobre Innovación y Tecnología de Maastricht.⁴⁷

⁴⁶ Una típica frase reza "buenos impuestos son los viejos impuestos" ("Good taxes are old taxes") Hinnekens, Luc "New age international taxation in the digital E the global society". Intertax, vol. 25 issue 4. Kluwer Law International 1997, p. 116.

⁴⁷ Falcón y Tella, Ramón "Tributación e internet: aplicación de las reglas generales, con adaptaciones, en su caso, como alternativa al 'bit tax'. Quincena Fiscal T.II -mayo 1998, p.5

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION

El sujeto pasivo sería el usuario de la red, los servidores actuarían como agentes de retención.

Su principal defensor Luc Soete sostiene que permitiría recaudar muchos de los fondos que se perderían si se creara un duty free virtual.

La idea ha sido abandonada rápidamente pues existe consenso internacional de que el comercio electrónico no debe generar impuestos específicos.

Las críticas se basan en su compleja recaudación, y fundamentalmente en que el hecho imponible está conformado por el número de bits de información digital, ceros y unos, independientemente de la estimación económica de su contenido.

Si bien es una solución fácil, es muy injusta pues se gravaría por igual la transmisión de mensajes sin valor económico, la publicidad no solicitada, y un contrato electrónico de una importante suma dineraria, si en ambos coincide el número de bits transmitidos o el tiempo de conexión a la red. Ello lo torna inconstitucional por vulnerar el principio de capacidad contributiva.

Afirma Díaz ⁴⁸ que en realidad el 'bit tax' se ha proyectado con la finalidad de asegurar al Estado de residencia del comprador cierta recaudación, tal vez reducida pero aplicado a cantidades siderales de bits, representa para dicho Estado la posibilidad de gravar al comprador al margen de cualquier indicio directo o indirecto de capacidad contributiva, con el solo propósito de allegarse ciertos ingresos fiscales, con lo cual se renuncia a cualquier pretensión de gravar localmente la renta de vendedor.

Para que un impuesto de estas características fuera seriamente considerado, debería ser técnicamente factible establecer el costo diferenciado de los bits.⁴⁹

⁴⁸ Díaz, Vicente O. "Hacia una categorización del cibercomercio en sus aspectos tributarios". Boletín de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales -mayo, 2000-, p. 46. Del mismo autor "Conceptos primarios para definir la imposición sobre el comercio electrónico". Impuestos LVIII-A, enero/00, p. 12. La Ley

⁴⁹ Negroponte, *Ser digital (being digital)*. Ed. Atlántida, p.40 comenta que "La mayoría de la gente, incluso la de National Geographic, coincidiría en que un niño de seis años de edad, que utiliza el archivo de imágenes de esa publicación para hacer sus tareas escolares, debiera tener acceso a esos bits en forma gratuita. Pero si, por el contrario, yo los utilizo para una publicación periodística o un trabajo comercial, lo justo sería que yo pagara una cantidad de dinero por esa información, quizás, incluso, con un cierto recargo para subsidiar el costo del uso que hará de ella el niño de seis años. De pronto han ido apareciendo bits de bienestar social, bits de la minoridad y bits de discapacitados. La legislación tendrá que ser muy creativa, en un futuro, para elaborar un sistema equitativo al respecto"

Pero ligar el parámetro de medición a cuestiones tecnológicas puede resultar infructuoso por los incesantes avances que tornan obsoletos los hechos tenidos por definitivos.

5.2.2. LOS PRINCIPIOS DE LA TRIBUTACION

El escosés Adam Smith, considerado el padre de la economía política, en su famosa obra "Indagación acerca de la Naturaleza y las Causas de la Riqueza de las Naciones"⁵⁰ (título original 'An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations', publicada en 1776) volcó sus pensamientos fundamentalmente en dos aspectos de la materia financiera: el rol del estado y los principios de la imposición.

Con respecto al papel del estado, considera que no debe intervenir ni interferir en la economía, dejándola confiada a la iniciativa individual, sino que debe limitarse a ciertos cometidos bien definidos: 1) la defensa exterior; 2) la seguridad y la justicia; 3) los trabajos públicos y las públicas instituciones para la educación e instrucción de los ciudadanos.

En cuanto al segundo aspecto, el autor expone en el primer libro de este estudio que los ingresos individuales derivan de tres distintas fuentes: rentas, beneficios y salarios. Todo impuesto debe ser pagado por una u otra de estas tres categorías de ingresos, o por todas ellas, indiferentemente.

Antes de entrar en el examen detallado de los gravámenes, Smith entiende que es preciso sentar, como premisa sobre los impuestos en general, los cuatro axiomas siguientes:

I. Los súbditos de un estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en la cantidad más aproximada posible a la proporción de sus respectivas capacidades: es decir, en proporción a los ingresos que respectivamente disfrutan bajo la protección del estado. Los gastos de gobierno que corresponden a los sujetos de una gran nación son como los gastos de gerencia con relación a los propietarios conjuntos de una gran finca, todos los cuales están obligados a contribuir en proporción al interés que llevan en la misma.

Lo que suele llamarse equidad o falta de equidad de los impuestos estriba en que se cumpla o se desatienda este axioma.

⁵⁰ Adam Smith *Indagación acerca de la Naturaleza y las Causas de la Riqueza de las Naciones*. Ed. Aguilar. Madrid 1961.

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION

II. El impuesto que debe pagar cada individuo tiene que ser fijo, y no arbitrario. Los detalles: el momento del pago, la forma del pago, la cantidad a pagar, deben ser claros y patentes para el contribuyente y para cualquier otra persona. Cuando esto no ocurre, todos los que están sujetos al impuesto se encuentran más o menos a merced del recaudador, que puede recargar al contribuyente que a él le molesta, o arrancarle, por miedo a tal recargo, algún regalo o propina. La inseguridad del impuesto estimula toda insolencia y favorece la corrupción.

La certeza de lo que cada individuo debe pagar en cuestión de impuestos es un asunto de tal magnitud, que la existencia de un importante grado de desigualdad no es un mal tan grande como la de un grado pequeñísimo de incertidumbre.

III. Todo impuesto debe cobrarse en la época, o de la manera, que mayor conveniencia pueda ofrecer al contribuyente el pago.

IV. Todo impuesto debe ser ideado de tal manera que extraiga de los bolsillos de la población o que impida que entre en ellos la menor cantidad posible por encima de la que hace ingresar en el tesoro público del estado.

Los impuestos pueden sacar o impedir que entre en los bolsillos de la población una cantidad mayor que la que hacen ingresar en el tesoro público, y eso de las cuatro maneras siguientes: Primera, el cobro de impuesto puede exigir un gran número de funcionarios, cuyos salarios pueden consumir la mayor parte del producto de aquél, y cuyos gastos pueden suponer otro impuesto adicional para la población. Segundo, puede constituir un obstáculo para las actividades de la población y desalentar a ésta para que no se dedique a determinadas ramas del negocio que podrían dar sustento y ocupación a grandes multitudes. Al mismo tiempo que obliga a la población a realizar un pago, puede de ese modo disminuir, y quizá destruir totalmente, algunos de los fondos que le permitirían hacerlo con mayor holgura. Tercera, los embargos y demás castigos en que incurren los desgraciados individuos que intentan sin éxito esquivar el impuesto, pueden constituir con frecuencia la ruina de los mismos, acabando de ese modo con el beneficio que podría producir a la comunidad la inversión de sus capitales.

Concluye Adam Smith que la justicia y utilidad de los anteriores principios han estado presentes, en mayor o menor grado, en todas las naciones. Todas ellas han procurado, según su mejor juicio, hacer que sus impuestos sean lo más equitativos posibles, lo más fijos, lo más cómodos para el contribuyente, tanto en el momento como en la manera del pago y, en proporción a los ingresos que producen al soberano, lo menos gravoso posible para la población. Sin embargo, algunos de los tributos que han regido en distintas épocas y países

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION

demuestra que no siempre esos propósitos de todas las naciones han tenido igual éxito a ese respecto.⁵¹

Dados los fines cambiantes a los que los impuestos han pretendido servir, se comprenden las alternancias registradas en los principios de la tributación, como también que la diversidad de fines que a la imposición reservan las distintas ideologías produzca un inevitable enfrentamiento sobre la validez y aceptación de alguno de ellos.

Neumark⁵² afirma que la suma de principios se traduce en un conjunto de exigencias, de cuya agregación se infiere el sistema tributario ideal y la conformación que deba darse a las figuras que lo integran. La pretensión última de quien elabora un sistema ejemplar es suministrar un modelo que permita actuar coherentemente con el fin buscado.

Estos postulados que se han mantenido a lo largo de la historia como guía en el diseño de un sistema tributario y que han regido las relaciones del comercio convencional, del mismo modo deben imperar en el contexto del comercio electrónico.

* **NEUTRALIDAD:** las decisiones deben estar motivadas por cuestiones económicas y no impositivas, evitando distorsiones en la competencia y reduciendo la carga excedente para minimizar la pérdida de bienestar que sufre el contribuyente como consecuencia del impuesto. El sistema fiscal no debe discriminar según el medio escogido para concretar las operaciones. Individuos en situaciones equivalentes en cuanto a sus operaciones deben estar sujetos a similar carga, por lo que se rechaza la idea de nuevos o adicionales impuestos sobre las transacciones electrónicas, las cuales deben ser tratadas en forma imparcial con independencia del medio de comercialización.

* **EQUIDAD:** horizontal, tratamiento igual a los iguales, y vertical, que se refiere a la diferenciación a acordar a quienes se encuentran en diversa situación.

* **ECONOMICIDAD Y COMODIDAD:** supone que los costes administrativos y de cumplimiento de las normas deben ser los mínimos posibles, eligiendo la forma más accesible para realizarlo.

⁵¹ Adam Smith *Indagación acerca de la Naturaleza y las Causas de la Riqueza de las Naciones*. Ed. Aguilar. Madrid 1961, p. 721.

⁵² Neumark, Fritz *Principios de la imposición*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1974.

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION

* **CERTEZA**: las reglas deben ser claras previsible y simples, para que los contribuyentes puedan anticipar las consecuencias impositivas de una transacción.

* **FLEXIBILIDAD**: el sistema debe ser flexible y dinámico para mantenerse acorde al desarrollo tecnológico.

Los cambios que se adopten en las legislaciones vigentes deben ser amplios para contemplar las nuevas transacciones que pueden devenir en el futuro. A medida que los distintos bienes y servicios se adecuen a formas digitalizadas podrán ser comercializados y/o prestados mediante internet, motivo por el cual sería ambicioso considerar que se pueden enunciar o analizar todos los bienes que pueden ser transmutados.⁵³

Como afirma Glaize⁵⁴, el comercio electrónico hace más sensibles las cuestiones relacionadas con la existencia de competencia fiscal perjudicial (neutralidad de los sistemas tributarios por lo que atañe a los operadores) y aquéllas relacionadas con la repartición de las bases imponibles (equidad en la asignación de los recursos fiscales entre los estados). Pero es imperativo respetar estos principios por constituir la mejor garantía para el conjunto de las operaciones, se evitan distorsiones de competencia excesiva por las transferencias de bases fiscales, de una base imponible tradicional globalmente dominada hacia una base imponible nueva más difícil de controlar.

El Departamento del Tesoro de Estados Unidos, en 1996, emitió un documento⁵⁵ que sienta los lineamientos básicos sobre los que debería sustentarse la política fiscal.

Primero: acorde con el principio de neutralidad, las transacciones electrónicas que sean sustancialmente similares a aquellas que se concretan en las formas comerciales tradicionales deben tributar de igual manera. El sistema fiscal no debe discriminar según el medio escogido para concretar las operaciones, de modo de no crear incentivos al cambio de naturaleza de la transacción o de la localización de quienes intervienen en la misma.

Segundo: se establece la aplicación, en la medida de lo posible, de los principios de fiscalidad internacional y su sustitución por otros nuevos únicamente en casos extremos y justificados.

⁵³ Ramón, Mónica "Algunas cuestiones sobre comercio electrónico". Comisión N° 1: 'Consecuencias tributarias de la 'desmaterialización' y 'deslocalización' de la riqueza'. XXX Jornadas Tributarias del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas. Mar del Plata, 2 al 4 de noviembre de 2000, p. 126.

⁵⁴ Glaize "La neutralidad y equidad tributaria en el comercio electrónico". Boletín AFIP N° 38 (9/2000), p. 1391

⁵⁵ Department of the Treasury of United States "Selected Tax policy implications of global Electronic Commerce". Intertax vol.25, Issue 4 Kluwer 1997, p.148

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION

Tercero: el marco legislativo tributario del comercio electrónico debe ser lo suficientemente general y flexible como para afrontar y presentar soluciones al futuro desarrollo tecnológico y a las nuevas formas de realizar negocios.

Por su parte, la OCDE emitió un informe⁵⁶ en la reunión celebrada en Turku (Finlandia) en 1997, en la que se expusieron los criterios que deben orientar una reforma fiscal basados en principios que coadyuven a una solución. Así, la equidad implica que no deben provocarse distorsiones económicas con la introducción de los sistemas electrónicos de contratación. La seguridad jurídica contribuye a que los sujetos pasivos tengan certeza de los elementos constitutivos del impuesto en un entorno informatizado. En cuanto a la eficiencia, debe evitarse la evasión y fraude fiscal originados por la introducción de la vía telemática en las actividades comerciales. El principio de justicia determina que el reparto de impuestos entre los países sea proporcionado.

⁵⁶ OCDE, informe sobre "Electronic commerce: The challenges to tax authorities and taxpayers". Turku, Finlandia, 18 de noviembre de 1997.

CAPITULO VI
IMPUESTO A LAS GANANCIAS

6.1. CRITERIOS JURISDICCIONALES DE LA IMPOSICION

Los países ejercitan su poder de imposición en función a los criterios jurisdiccionales, igualmente conocidos como criterios atributivos de potestad tributaria o momentos de vinculación, que a su vez delimitan el ámbito de aplicación del impuesto a la renta.

Nexos de sujeción real, objetiva o territorial indican la tributación en el estado de la fuente productora de riqueza, de ahí que también se lo denomine ‘principio de localización territorial de la fuente’, por la pertenencia económica de la misma a dicha jurisdicción, sin tomar en cuenta atributos personales del sujeto pasivo (nacionalidad, domicilio, residencia o lugar de ejecución del contrato originador de la renta).

Nexos de sujeción personal o subjetiva, en ocasiones las leyes se proyectan más allá del límite jurisdiccional del estado que las aplica. Tales son estos criterios basados en que se debe soportar el costo de llevar adelante la economía del país al integrar una comunidad u organización social y/o política, cualquiera sea la fuente del rédito o la ubicación de los bienes. La vinculación entre el estado y el contribuyente puede producirse en virtud de una pluralidad de circunstancias:

* por pertenencia política: ciudadanía y nacionalidad. Este último es receptado en forma minoritaria en Méjico y Estados Unidos, se cimienta en la conexión de carácter legal con una nación, independientemente del domicilio, residencia, fuente generadora de renta, colocación de capitales o ubicación de los bienes.

Otrora valioso, resulta discutible en la actualidad por la facilidad de desplazamiento hacia otros países en los cuales se crea un importante arraigamiento económico y social.

* por pertenencia social: domicilio y residencia.

En el primero confluyen el elemento objetivo (corpus) de radicación y el elemento subjetivo (animus) de intención de permanencia.

Nuestro Código Civil en su artículo 89 indica que las personas físicas poseen domicilio ‘real’, que “*es el lugar donde tienen establecido el asiento principal de su residencia y de sus*

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION

negocios". También, cuentan con un domicilio 'legal' que es "el lugar donde la ley presume, sin admitir prueba en contra, que una persona reside de una manera permanente para el ejercicio de sus derechos y cumplimiento de sus obligaciones, aunque de hecho no esté allí presente" (artículo 90 del Código).

Las personas jurídicas sólo tienen domicilio legal, pues se las ubica en un lugar por un acto de voluntad atributiva de la ley o de sus miembros. El artículo 90 inciso 3) del Código citado dispone que "el domicilio de las corporaciones, establecimientos y asociaciones autorizadas por las leyes o por el Gobierno, es el lugar donde está situada su dirección o administración, si en sus estatutos o en la autorización que se les dio no tuvieren un domicilio señalado". Agrega el inciso 4) del mismo artículo: "Las compañías que tengan muchos establecimientos o sucursales, tienen su domicilio especial en el lugar de dichos establecimientos para sólo la ejecución de las obligaciones allí contraídas por los agentes locales de la sociedad"

La residencia, en cambio, se caracteriza por el elemento objetivo de la simple habitación en un lugar sin que concurra el elemento subjetivo de intención de permanencia, por lo que puede existir residencia atributiva de potestad fiscal aunque no haya domicilio en sentido estricto⁵⁷.

Los criterios de imposición obedecen esencialmente a intereses de política financiera.

Los países desarrollados, tradicionalmente exportadores de capital, tienen interés en gravar a sus nacionales o residentes por la totalidad de los réditos que obtengan, de cualquier fuente que ellos provengan. Pero en la práctica ninguno de ellos deja de usar al mismo tiempo los criterios de sujeción real para gravar las rentas que se generan en su propio territorio.

Los países en proceso de desarrollo, importadores de capitales, utilizan primordialmente el criterio de localización territorial de la fuente para captar las riquezas situadas en su ámbito espacial y los beneficios producidos por su explotación económica, aunque han ido adoptando complementariamente el de renta mundial para los residentes o domiciliados en el país

Nuestro impuesto a las ganancias en su origen se basaba sólo en el criterio de la fuente. Con la reforma de la ley 24.073 se amplió la base de imposición al adoptarse junto con aquel principio, el de renta mundial para los residentes en el país.

La ley 20.628 (t.o. 1997 y sus modificaciones) fija en su artículo 1º "Todas las ganancias obtenidas por personas de existencia visible o ideal quedan sujetas al gravamen de emergencia que establece esta ley.

⁵⁷ Giuliani Fonrouge, C. *Derecho Financiero*. Ediciones Depalma Buenos Aires, 4º edición, volumen I, p. 398.

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION

Los sujetos a que se refiere el párrafo anterior residentes en el país, tributan sobre la totalidad de sus ganancias obtenidas en el país o en el exterior, pudiendo computar como pago a cuenta del impuesto de esta ley las sumas efectivamente abonadas por gravámenes análogos, sobre sus actividades en el extranjero, hasta el límite del incremento de la obligación fiscal originado por la incorporación de la ganancia obtenida en el exterior.

Los no residentes tributan exclusivamente sobre sus ganancias de fuente argentina, conforme lo previsto en el Título V.

Las sucesiones indivisas son contribuyentes conforme lo establecido en el artículo 33.”

Según Reig⁵⁸ la primera manifestación clara de la preferencia latinoamericana por el principio de la fuente tuvo lugar en las I Jornadas del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, celebradas en Montevideo (1956), donde se recomendó “sea adoptado en la legislación interna de cada uno de los países o en tratados que eventualmente puedan celebrar entre ellos como criterio atributivo de exclusiva potestad fiscal en el orden internacional”.

Prosigue el autor relatando que en las IV Jornadas del mismo instituto, reunidas en Buenos Aires, se ratificó la aceptación del principio de territorialidad flexibilizándose pues “debe ajustarse a la realidad económica actual en materia de transferencias internacionales de capitales y tecnología, introduciendo otros criterios de imposición con el fin de realizar una política fiscal que atraiga las inversiones extranjeras y no cree estímulos a la transferencia de capitales nacionales al exterior”. Pero el cambio revelador de la orientación del pensamiento latinoamericano hacia la complementariedad con el criterio del domicilio se manifiesta en las VII Jornadas de Caracas de 1975, que ratifica la vocación por el de la fuente, esta vez atribuyéndole carácter de base prioritaria de la imposición y no ya el de ‘criterio atributivo de exclusiva potestad fiscal’.⁵⁹

El criterio de sujeción real implica el ejercicio del poder fiscal nacional como una forma de soberanía, ningún estado desea renunciar a la gravabilidad del caudal generado en su ámbito espacial, pues ello sería tanto como desistir de una manifestación de su dominio territorial.

Reig menciona entre sus ventajas: seguridad al permitir a los países en proceso de desarrollo obtener recursos fiscales, la que sería mucho menor, por la importancia de los capitales

⁵⁸ Reig, Enrique “El criterio de la localización territorial de la fuente vs. el de domicilio, residencia o nacionalidad en la opción de los países en proceso de desarrollo”. La Información T. LX p. 396.

⁵⁹ Reig, Enrique “El criterio de la localización territorial de la fuente vs. el de domicilio, residencia o nacionalidad en la opción de los países en proceso de desarrollo”. La Información T. LX p. 397.

provistos por no residentes que se hallan invertidos en sus economías, si adoptaran el criterio del domicilio. Equidad, por los beneficios que obtienen quienes colocan capitales o desarrollan actividades en determinado territorio por el uso de prestaciones (bienes públicos) provistos por el estado con jurisdicción en él. Si bien tratándose de inversiones, servicios o tecnología del exterior, el estado extranjero de donde provienen juega algún papel en la protección de los intereses de sus nacionales o residentes en el exterior, es esta contribución mucho menor que la del país donde se sitúan los capitales, desarrolla la actividad o utiliza la tecnología. Si se aplicara como principio exclusivo universal, no serían necesarios los tratados de doble imposición, siempre que se unificaran los parámetros definicionales de la 'fuente', y se eliminarían las ventajas de los paraísos fiscales.⁶⁰

Por otro lado, los nexos de sujeción personal propician la equidad entre contribuyentes con iguales niveles de renta obtenida en diferentes países, argumento este que Reig⁶¹ considera granítico. Así, un cierto nivel de renta o patrimonio de un residente o nacional debe dar lugar, en todos los casos, a igual imposición, sea que ella se obtenga de una inversión o actividades colocadas o desarrolladas en el país o en el extranjero.

Reig⁶² explica que contrasta con las precedentes apreciaciones la posición de Vogel, para quien tanto del lado de la eficiencia como de la equidad, la tributación basada en la localización territorial de la fuente debe prevalecer en el futuro sobre la de la base mundial (uso combinado de los principios de la fuente y del domicilio) abogando por la eliminación de esta última o su reemplazo paulatino en la legislación nacional y en los tratados.

Pero los principios personales de la imposición poseen amplio respaldo en los organismos internacionales, sobre todo en la OCDE, y han sido receptados en las legislaciones internas de los países más avanzados debido a la prioridad otorgada a los intereses de los países exportadores de capital y tecnología para poder de este modo gravar la riqueza obtenida por sus residentes o nacionales inversores en el territorio de los estados menos desarrollados receptores de la inversión extranjera.

La falta de uniformidad de criterios deriva en superposiciones de gravámenes que ocasiona una doble o múltiple imposición; por ejemplo, si las rentas resultan alcanzadas tanto por el país de residencia del beneficiario como por el de la ubicación territorial de la fuente. Si

⁶⁰ Reig, Enrique "El criterio de la localización territorial de la fuente vs. el de domicilio, residencia o nacionalidad en la opción de los países en proceso de desarrollo". *La Información T. LX* p. 404.

⁶¹ Reig, Enrique "El criterio de la localización territorial de la fuente vs. el de domicilio, residencia o nacionalidad en la opción de los países en proceso de desarrollo". *La Información T. LX* p. 407.

⁶² Reig, Enrique "El criterio de la localización territorial de la fuente vs. el de domicilio, residencia o nacionalidad en la opción de los países en proceso de desarrollo". *La Información T. LX* p. 409.

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION

distintos estados utilizan el mismo principio de atribución, pero difieren en su definición puede suscitarse igualmente este fenómeno.

Se han delineado diversas medidas para mitigar los efectos de esta pugna.

A) Principios generales susceptibles de adquirir el carácter de ley uniforme internacional
Según Giuliani Fonrouge⁶³ es el único criterio apto para la solución integral del problema, pues los tratados son expedientes circunstanciales para atenuar los nocivos efectos de la superposición tributaria, que no llegan a la raíz del asunto, de modo que importan meros arbitrios subsidiarios. Las recomendaciones de las jornadas de Montevideo (1956), citadas más arriba, enfatizaron en que las legislaciones internas de los países adopten la teoría de la fuente de la renta en forma exclusiva.

El autor⁶⁴ mencionado reputa a los sistemas de sujeción personal como inspirados en conceptos de épocas en que el individuo ocupaba el primer plano, en tanto que ahora se imponen otros que priorizan el lugar donde la actividad y los intereses se hallen. De este modo cada país dispone del poder exclusivo de gravar o eximir de impuesto la renta producida en su territorio, con abstracción de la obtenida en otra parte.

"El contribuyente debe pagar sus impuestos no solo por los beneficios generales que recibe sino por lo que tiene, como expresión de los conceptos de solidaridad social que justifican el tributo, resultando innegable que la obtención de riqueza lograda merced a la vigilancia de determinado ambiente político, económico, social y jurídico, deba una participación adecuada, bajo la forma de impuestos, a las exigencias financieras generales de ese ambiente".

Concluye que no se trata de la preeminencia de una razón utilitaria, de lo que 'convenga' a los países importadores de capitales, sino de la afirmación de un concepto con fundamentación jurídico-económica incuestionable, que ha sido sostenido brillantemente por juristas latinoamericanos en numerosas reuniones internacionales.

B) Medidas bilaterales o multilaterales: consisten en la concertación de convenios o arreglos en los cuales las partes intentan conciliar sus posiciones a fin de dividirse la potestad tributaria y evitar la doble imposición. Las posibilidades son:

- ✓ Gravar en forma ilimitada en el país de la fuente (ej. renta de bienes inmuebles). Si el país de la residencia no renuncia a la imposición, por razones de equidad deberá contemplarse algún método para evitar la doble imposición (ej. el crédito de impuesto, la exoneración o exención de la renta).

⁶³ Giuliani Fonrouge, *C. Derecho Financiero*. Ediciones Depalma Buenos Aires, 4º edición, volumen I, p. 403.

⁶⁴ Giuliani Fonrouge, *C. Derecho Financiero*. Ediciones Depalma Buenos Aires, 4º edición, volumen I, p. 401.

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION

- ✓ Gravar únicamente en el país de la residencia (ej. rentas sin tratamiento específico en el convenio, actividades llevadas a cabo sin establecimiento permanente).
- ✓ Someter a tributación compartida, pero restringiendo la tasa a aplicar en el país de la fuente (ej. casos especiales como los de los intereses, dividendos y regalías).

Si bien resulta un paliativo, todo tratado implica reasignar potestades tributarias por lo que pueden resultar viables y efectivos entre países de desarrollo económico similar de modo de poder realizar mutuas concesiones. No ocurre lo mismo en aquellos casos donde no existe igualdad de condiciones para contratar (entre los dos grupos de países los flujos son unidireccionales, mientras las inversiones parten de los países desarrollados, las rentas se transfieren en sentido contrario), por lo que no se cumple el principio básico de toda contratación bilateral, tratándose sólo de concesiones unilaterales a favor de los países exportadores de capital.⁶⁵

Los convenios de doble imposición deben constituir instrumentos que faciliten las transacciones económicas y alienten e impulsen la corriente de inversiones hacia los países de menor desarrollo. La consecución de este objetivo no debiera traducirse en sacrificios fiscales importantes para estos últimos, aunque difícilmente puede haber equidad en la solución del problema al tener las partes puntos de vista desiguales.

Figuroa refuerza lo anterior: “La mera suscripción de un acuerdo para evitar la doble imposición no resulta en sí misma el factor desencadenante de la inversión desde un país industrializado hacia un país en desarrollo. Es más, la experiencia demuestra que los inversores de los países exportadores de capital requieren de la existencia de un conjunto de factores que conformen lo que se ha dado en llamar ‘un clima propicio para la inversión’, admitiéndose que la cuestión tributaria no constituye un aspecto determinante en la toma de decisiones empresarias.”

Para los países en vías de desarrollo la celebración de un tratado representa un sacrificio fiscal inútil en tanto la misma se realice fuera de un marco de convenios económicos y comerciales – previos o concomitantes- que apoyen seria y efectivamente los esfuerzos de aquéllos para revertir su estancamiento económico.⁶⁶

⁶⁵ Figuroa, Antonio “El acuerdo argentino-italiano para evitar la doble tributación. La renta empresaria”. Impuestos T. XLVII-A, p. 20. La Ley

⁶⁶ Figuroa, Antonio “El acuerdo argentino-italiano para evitar la doble tributación. La renta empresaria”. Impuestos T. XLVII-A, p. 18. La Ley

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION

Los países de América latina han sido reacios a suscribir acuerdos generales en el impuesto sobre la renta, por la inadmisibilidad de la política tributaria de los países inversionistas que rehusan admitir el principio, jurídica y económicamente inobjetable, de imposición en la fuente, arrogándose el derecho de gravar la riqueza originada en cualquier parte del mundo. Sin embargo, en los últimos tiempos ha proliferado la celebración de convenios de este tipo con países latinoamericanos, como es nuestro caso, en parte debido a que los inversores han presionado para su concertación.

Para facilitar la negociación entre las partes contratantes, se han orientado los esfuerzos a la fijación de principios y criterios a seguir a través del dictado de "Modelos", que reciben sus denominaciones en función del organismo que los confeccionó:

- ✓ Modelo de la OCDE
- ✓ Modelo de la ONU
- ✓ Modelo de Estados Unidos
- ✓ Modelo de la Decisión 40 incorporada al Acuerdo de Cartagena.

Las convenciones de la OCDE y de la ONU son las más utilizadas en las negociaciones entre países desarrollados y en vías de desarrollo. El Pacto Andino ha sido observado en las relaciones entre los países miembros, salvo algunos casos excepcionales, pero poco utilizado en la relación con terceros países.

El Modelo de la OCDE, aprobado en 1963 con ulteriores modificaciones, se basa en la aplicación del principio de residencia, defendiéndose así los intereses de los estados industrializados. Recordemos que integran la referida organización los países de Europa occidental y las naciones económicamente más relevantes de otros continentes, como Estados Unidos de América, Japón, etc.

El Modelo de la ONU de 1973 ha procurado mejorar la posición negociadora de los países en vías de desarrollo al priorizar el criterio de la fuente. Pero no se han cumplido acabadamente estos objetivos al seguir, en términos generales, los lineamientos fijados en el de la OCDE, con diferencias en cuanto a la definición de establecimiento permanente y a la imposición de ciertas rentas. Sólo representa un escaso avance, no aportando soluciones que superen los lineamientos tradicionales y por lo tanto no cubriendo los requerimientos de los países importadores de capital.

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION

En cuanto a los mecanismos multilaterales, según Campagnale, Catinot y Parrondo⁶⁷, son aquellas acciones realizadas por varios estados con objeto de evitar la doble imposición mediante la adopción de medidas que impongan al conjunto pautas comunes de imposición a las rentas generadas en las transacciones desarrolladas entre los mismos.

Son pocos los convenios multilaterales celebrados en tal sentido:

* Pacto Andino: firmado entre Bolivia, Ecuador, Venezuela, Colombia y Perú. Es el único que aplica el criterio de la fuente en toda su estructura.

* CARICOM: firmado por Jamaica y Trinidad y Tobago, entre otros.

* Convención con el Reino de Holanda: en el cual participan Aruba y las Antillas Holandesas.

* Directiva 90/435/CEE (sólo parcial): para evitar la doble tributación entre sociedades matrices y filiales de diferentes países miembros de la Comunidad Económica Europea.

C) Armonización de las legislaciones: este procedimiento ha tenido su exteriorización en la acción de la Comunidad Económica Europea y del Mercado Común Centroamericano.

No implica que los sistemas tributarios deban uniformarse, sino adaptarse mutuamente para neutralizar la competencia, pues una correcta imposición internacional demanda cierto nivel de compatibilidad de las legislaciones domésticas, la cual puede ser lograda si los países siguen principios comunes en el diseño del régimen.

El fenómeno de la mundialización se presta a ciertos interrogantes: ¿la economía estará completamente uniformada?, o ¿existirá una combinación compleja de lo regional y supranacional con supervivencia de lo nacional en lo político-económico con diferentes grados de integración?

Salvo posiciones extremas, no se considera ideal la uniformidad por cuestiones de tipo político, pues una única regulación a nivel mundial para una economía globalizada implicaría una concesión de soberanía fiscal de los Estados, por lo que debe procurarse el dictado de pautas comunes a seguir sin menoscabo de los intereses particulares.

Vito Tanzi plantea la alternativa de crear una organización internacional que se ocupara de los aspectos tributarios con repercusiones transnacionales, o en su defecto el mandato específico a

⁶⁷ Campagnale, N., Catinot, S. y Parrondo, A *EL impacto de la tributación sobre las operaciones internacionales*. Ed. La Ley, p. 32.

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION

una institución existente. Por supuesto que su alcance dependería del poder que los países miembros quieran conferirle, y debería ser representativa de toda la comunidad mundial.⁶⁸

El comercio electrónico, inserto en el contexto de globalización económica, plantea la necesidad de adaptar las regulaciones nacionales para un justo reparto de la potestad tributaria.

Pero los países desarrollados no están dispuestos a asumir el costo del cambio, que implica la resignación de soberanía fiscal, y por ende de recaudación, en aras de una armonización que hoy no perciben beneficiosa.

El crecimiento de la contratación electrónica on line ha producido posiciones diametralmente opuestas entre Estados Unidos, exportador de tecnología, y la Unión Europea y el resto de los países del mundo, básicamente importadores de la misma, para captar una porción de los ingresos que se deriven de la política tributaria adoptada, incrementándose la puja entre los criterios jurisdiccionales de la imposición.

Soler Roch, citado por Oliver Cuello, manifiesta que se halla en crisis la configuración existente de los criterios de sujeción al poder tributario estatal. Este proceso parece inevitable en el marco de las integraciones supranacionales, pero va más allá y en el momento histórico actual, caracterizado por una creciente internacionalización del mercado y la deslocalización física de las transacciones en el sector servicios, se alzan voces, dentro y fuera del ámbito europeo, exigiendo revisar los postulados tradicionales de la tributación internacional y, en algunos casos, propugnando abiertamente la implantación de un sistema basado en el principio de territorialidad.⁶⁹

⁶⁸ Tanzi, Vito "El impacto de la globalización económica en la tributación". *Criterios Tributarios*. Edición digital. Septiembre/2000. www.iefpa.gov.ar

Entre las responsabilidades que le atribuye, además de la recaudación de impuestos, se encuentran:

- ✓ Preparar informes sobre el desarrollo tributario mundial (estadísticas, tendencias, identificación de problemas y soluciones factibles)
- ✓ Suministrar asistencia técnica a los países en materia de política y administración tributaria.
- ✓ Formular normas básicas de política y administración tributaria.
- ✓ Desempeñarse como foro mundial en el que los expertos y los responsables de la formulación de políticas de los distintos países puedan intercambiar ideas.
- ✓ Desempeñarse como foro mundial para el arbitraje tributario cuando surgen fricciones o conflictos entre diferentes países o grupos de países.
- ✓ Ejercer actividades de supervisión de la situación en materia tributaria.

⁶⁹ Oliver Cuello, Rafael *Tributación del comercio electrónico*. Ed. Tirant lo Blanch "colección financiero". Valencia, 1999, p. 54.

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION

Reig⁷⁰ no cree que exista tal desplazamiento, pues el principio de residencia es un baluarte sea desde la óptica de la equidad, al permitir tratar igualmente a residentes de un país que tienen distintas rentas, como la de la no interferencia de la imposición en la fluida movilidad del capital de un país altamente desarrollado hacia cualquier otro. Tampoco estima que pierda importancia este criterio en base al mayor acercamiento de las tasas en las economías globalizadas, pronosticado por Tanzi y Vogel, que elimine las diferencias significativas que existen entre los países avanzados y en proceso de desarrollo, con distintas estructuras de gastos y servicios estatales que seguirán requiriendo distintos grados de ingresos fiscales en relación a sus P.B.I; la nivelación más probable se producirá entre los primeros –exportadores de capitales- y entre los segundos –importadores de ellos-, separadamente.

Estos conceptos descansan en la evidencia de la conexión física (donde la renta tiene su fuente o el contribuyente tiene su residencia), pero ciertos atributos del e-commerce ponen en duda la confiabilidad de esta demostración.

Hasta hace un tiempo entre los grandes debates en el ámbito internacional estaba la doble imposición, y se exclamaba ‘no double taxation’. En la actualidad este slogan ha sido reemplazado por otro que clama un impuesto, por lo menos, ‘at least one tax’. La expresión ‘sólo una vez’ ha sido cambiada por la de ‘al menos una vez’.⁷¹

Este problema se debe a que internet permite desarrollar actividades extraterritoriales que generan rentas difícilmente imponibles por el inconveniente de localizar a los sujetos pasivos. El otro factor es la radicación en países de baja o nula tributación que posibilitan operar desde esos lugares, aspecto este que abordaremos más adelante.

El Treasury Paper de los EEUU ha propuesto el reemplazo del principio de la fuente en razón de lo problemático que se torna en el ciberespacio vincular los ingresos a un lugar geográfico determinado. Por el contrario, las partes contratantes siempre tienen residencia en algún estado, que será ubicado por las autoridades fiscales como punto de conexión, siendo este sistema el que mejor se adapta a la situación actual y el más fácil de administrar.

Pero en la práctica puede ser dificultoso determinar la identidad y residencia de las partes involucradas, dado que la información puede ser ruteada a través de varios países. Además, los avances tecnológicos, como las video-conferencias, facilitan su manipulación. Una

⁷⁰ Reig, Enrique “Reflexiones sobre globalización y tributación. Futuro de la fiscalidad”. Boletín Informativo de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales –agosto 1996- p. 72

⁷¹ Corabi, Giampaolo “Consecuencias tributarias del comercio electrónico. Las posiciones de la Unión Europea, OCDE y Estados Unidos”. Criterios Tributarios N° 132/133, p. 46.

compañía podría mudar la sede de dirección efectiva o de la administración, de acuerdo con el parámetro elegido para fijar la residencia, según le resulte fiscalmente más conveniente.

Según Lodin, es aconsejable la imposición en la fuente al ser crucial recaudar allí donde la base de la imposición y, por consiguiente, el dinero están todavía bajo control dentro de la jurisdicción.⁷²

Aunque también el basamento en la fuente puede desvirtuarse en operaciones vinculadas con el software, servicios y licencias de intangibles, telecomunicaciones.

Para Oliver Cuello⁷³ si bien es aconsejable esta opción, no está exenta de problemas. Puede implicar un incremento de la presión fiscal indirecta, que se evitaría, por ejemplo, imponiendo al vendedor por vía telemática el deber de nombrar representante en el país del comprador al superar un cierto volumen de operaciones (medida que ya está vigente para el IVA)

En las reuniones llevadas a cabo en la OCDE se han presentado diversas alternativas a efectos de abordar el tema del cibercomercio. Una de las cuales sugiere establecer normas especiales en los tratados para evitar la doble imposición, como las existentes para las actividades específicas de artistas, transporte internacional, seguros, derivados, etc.

En realidad, no se trata de un tipo específico de actividad sino un nuevo modo de realizar los mismos negocios. El reconocimiento de la territorialidad en un artículo en especial llevaría a diferenciar las rentas derivadas de una misma operación, según el medio empleado para concretarla: la red o los canales convencionales. Amén de las complicaciones administrativas que ocasionaría la adopción de esta propuesta, particularmente en el 'negocio a consumidor', o 'business to consumer'.

La solución pasa por introducir ajustes necesarios en los puntos de conexión, debiendo fortalecerse en los países emergentes el criterio de la fuente pues la realización de actos dentro de sus fronteras es el factor preferente para la imposición.

6.1.1. ENCUADRE DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

⁷² Un principio importante es gravar aquello que sea viable en la práctica, antes que aquello que en teoría debería ser gravado. Lodin, Sven "What ought to be taxed and what can be taxed: a new international dilemma". Bulletin for International Fiscal Documentation N° 5. May 2000, p. 210.

⁷³ Oliver Cuello, Rafael "El comercio electrónico: perspectiva tributaria". Actualidad informática Aranzadi, N° 33, octubre de 1999, p. 3. Madrid.

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION

En la contratación internacional de compraventa o de prestación de servicios la utilidad del proveedor o prestador foráneo tradicionalmente se considera en las legislaciones domésticas de fuente extranjera.⁷⁴

La ley de impuesto a las ganancias N° 20.628 (t.o. 1997 y sus modificaciones), en su artículo 8° dispone que: *“La determinación de las ganancias que derivan de la exportación e importación de bienes entre **empresas independientes** se regirá por los siguientes principios:*
a) Las ganancias provenientes de la exportación de bienes producidos, manufacturados, tratados o comprados en el país, son totalmente de fuente argentina....
b) Las ganancias que obtienen los exportadores del extranjero por la simple introducción de sus productos en la República Argentina son de fuente extranjera”. (El destacado es nuestro)⁷⁵

De haberse suscripto un convenio⁷⁶ para evitar la doble imposición los denominados beneficios empresariales tributarán en el estado de residencia del perceptor de las mismas y no en el de su origen, salvo que exista establecimiento permanente en este último (conforme artículos 5 y 7 del Modelo de Convenio de la OCDE).

El Modelo de Convenio de la OCDE, que en rigor de verdad es el elemento básico de los estudios posteriores sobre esta materia al servir de guía en la interpretación de los tratados, dispone en su artículo 7:

“1. Los beneficios de una empresa de un Estado Contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que sean imputables a ese establecimiento permanente.

2. Sin perjuicio de las disposiciones del apartado 3, cuando una empresa de un Estado Contratante realice su actividad en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él, en cada Estado Contratante se atribuirán a dicho establecimiento permanente los beneficios que el mismo hubiera podido obtener de ser una

⁷⁴ En algunos casos la renta procedente de la prestación de servicios puede estar sujeta a retención en el país de la fuente si en éste se lleva a cabo su utilización efectiva. No es nuestro propósito ahondar en estas cuestiones.

⁷⁵ Los aspectos relacionados a operaciones entre empresas vinculadas será abordado por separado (ver punto 6.3)

⁷⁶ Según el artículo 75 inciso 22) de la Constitución Nacional *“...Los tratados y concordatos tienen jerarquía superior a las leyes”.*

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION

empresa distinta y separada que realizase las mismas o similares actividades, en las mismas o similares condiciones y tratase con total independencia con la empresa de la que es establecimiento permanente.

3. Para la determinación del beneficio del establecimiento permanente se permitirá la deducción de los gastos realizados para los fines del establecimiento permanente, comprendidos los gastos de dirección y generales de administración para los mismos fines, tanto si se efectúan en el Estado en que se encuentra el establecimiento permanente como en otra parte.

4. Mientras sea usual en un Estado Contratante determinar los beneficios imputables a un establecimiento permanente sobre la base de un reparto de los beneficios totales de la empresa entre sus diversas partes, lo establecido en el apartado 2 no impedirá que ese Estado Contratante determine de esta manera los beneficios imponibles; sin embargo, el método de reparto adoptado habrá de ser tal que el resultado obtenido sea conforme a los principios contenidos en este artículo.

5. No se atribuirán beneficios a un establecimiento permanente por razón de la simple compra de bienes o mercancías para la empresa.

6. A efectos de los apartados anteriores, los beneficios imputables al establecimiento permanente se calcularán cada año por el mismo método, a no ser que existan motivos válidos y suficientes para proceder de otra forma.

7. Cuando los beneficios comprendan rentas reguladas separadamente en otros artículos de este Convenio, las disposiciones de aquéllos no quedarán afectadas por las del presente artículo”.

El principio del establecimiento permanente se torna, pues, relevante para que un estado pueda gravar las rentas de un no residente.

El artículo 5 del Modelo de Convenio citado fija:

“1. A efectos del presente Convenio, la expresión ‘establecimiento permanente’ significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.

2. La expresión ‘establecimiento permanente’ comprende, en especial:

- a) las sedes de dirección;*
- b) las sucursales;*
- c) las oficinas;*

**LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO
INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION**

- d) *las fábricas;*
 - e) *los talleres;*
 - f) *las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.*
3. *Una obra de construcción, instalación o montaje sólo constituye establecimiento permanente si su duración excede de doce meses.*
4. *No obstante las disposiciones anteriores de este artículo, se considera que la expresión 'establecimiento permanente' no incluye:*
- a) *la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;*
 - b) *el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas;*
 - c) *el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformados por otra empresa;*
 - d) *el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías, o de recoger información, para la empresa;*
 - e) *el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio;*
 - f) *el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de las actividades mencionadas en los subapartados a) a e), a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios que resulte de esa combinación conserve su carácter auxiliar o preparatorio;*
5. *No obstante lo dispuesto en los apartados 1 y 2 cuando una persona, distinta de un agente independiente al que será aplicable el apartado 6, actúe por cuenta de una empresa y ostente y ejerza habitualmente en un Estado contratante poderes que la facultan para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente en ese Estado respecto de las actividades que dicha persona realice para la empresa, a menos que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el apartado 4 y que, de haber sido realizadas por medio de un lugar fijo de negocios, no hubieran determinado la consideración de dicho lugar fijo de negocios como un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de ese apartado.*
6. *No se considera que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado contratante por el mero hecho de que realice sus actividades en ese Estado por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente independiente, siempre que dichas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad.*

7. *El hecho de que una sociedad residente de un Estado contratante controle o sea controlada por una sociedad residente del otro Estado contratante, o que realice actividades empresariales en ese otro Estado (ya sea por medio de establecimiento permanente o de otra manera), no convierte por sí solo a cualquiera de estas sociedades en establecimiento permanente de la otra”.*

Su concepción ya aparecía en la convención-tipo preparada por la primera Conferencia Fiscal regional de Méjico (1940) de la Liga de las Naciones, pero fue precisado en la segunda Conferencia de esa clase en Méjico (1943) y en la sesión de Londres (1946), cuyos requisitos son: la existencia de un ‘lugar fijo’ de negocios en un país y su carácter productivo, esto es, que contribuya a las ganancias de la empresa.⁷⁷

La OCDE estimó que constituye un elemento esencial para la aplicación del proyecto de convención sobre doble imposición de la renta del año 1963, desarrollando un concepto de establecimiento permanente muy empleado en los acuerdos internacionales.

A mediados de la década del 60 la Organización de las Naciones Unidas comenzó a mostrar interés por el tema formando un grupo de expertos que culminó con la aprobación de un texto final de Modelo de Convención y de sus Comentarios a fines de 1979. Según la propia declaración oficial, si bien se ha tomado de su equivalente de la OCDE a la ‘sede fija de negocios en la que la empresa ejerce en todo o en parte su actividad’, subsisten algunas diferencias.⁷⁸

⁷⁷ Giuliani Fonrouge, Carlos *Derecho Financiero*. Ediciones Depalma Buenos Aires, 4º edición, vol. I, p. 399.

⁷⁸ A modo de ejemplo, la duración de las obras, proyectos de construcción o montaje se reduce a un plazo de 6 meses de duración, mientras que los Modelos de la OCDE y de EEUU hablan de un plazo superior a 12 meses. Entre los conceptos que excluyen la configuración de establecimiento permanente, los Convenios-tipo de la OCDE y de EEUU se refieren a las instalaciones o depósitos para la entrega de mercaderías. La Convención de la ONU no menciona esa posibilidad, tampoco establece –como los otros dos Modelos- a los lugares fijos destinados únicamente a las actividades de carácter preparatorio o auxiliar.

En cuanto al representante de una empresa, el Modelo de la ONU considera que constituye establecimiento permanente de la misma si mantiene habitualmente existencias de mercaderías que utiliza para entregar regularmente por cuenta de la empresa, criterio no compartido por los restantes dos Modelos.

En la realización de actividades a través de corredores, comisionistas o cualquier agente que goce de un estatuto independiente, Naciones Unidas incluye como establecimiento permanente a los intermediarios que actúen en forma exclusiva para empresas extranjeras, los otros dos Acuerdos-tipo no hacen ninguna mención al respecto.

Comparaciones extraídas de la obra *EL impacto de la tributación sobre las operaciones internacionales*, de Campagnale, N., Catinot, S. y Parrondo, A., Ed. La Ley, p. 35.

El instituto fue consignado en los tratados internacionales celebrados con Argentina, asimismo aparecía en la legislación interna de impuestos sobre los capitales y sobre los activos.

Nuestra legislación emplea el término ‘establecimiento estable’ a diferencia del Modelo de Convenio de la OCDE y, por ende, de los tratados internacionales que siguen sus directivas. No obstante, la doctrina suele utilizar ambas expresiones indistintamente.

La ley de Impuesto a las Ganancias se refiere a los establecimientos estables de sujetos del exterior en el artículo 14, exigiendo una contabilidad separada de sus casas matrices, restantes sucursales y demás establecimientos o filiales (subsidiarias) de éstas, efectuando en su caso las rectificaciones necesarias para determinar su resultado impositivo de fuente argentina. Ante la falta de contabilidad separada, o cuando ésta no refleje exactamente la ganancia neta de fuente argentina, el Organismo Fiscal tiene la facultad de considerar que los entes del país y del exterior forman una unidad económica y determinar la ganancia neta sujeta a impuesto.

El artículo 69 inciso b) menciona a *“...Los establecimientos comerciales, industriales, agropecuarios, mineros o de cualquier otro tipo, organizados en forma de empresa estable, pertenecientes a asociaciones, sociedades o empresas, cualquiera sea su naturaleza, constituidas en el extranjero o a personas físicas residentes en el exterior”*.

Pero ninguna de dichas disposiciones da una definición. Recién con la reforma de la ley 25.063 se incorporó el artículo 128, cuyo segundo párrafo fija el alcance de tal expresión: *“...son los organizados en forma de empresa estable para el desarrollo de actividades comerciales, industriales, agropecuarias, extractivas o de cualquier tipo, que originen para sus titulares residentes en la República Argentina ganancias de la tercera categoría. La definición precedente incluye a las construcciones, reconstrucciones, reparaciones y montajes cuya ejecución en el exterior demande un lapso superior a seis (6) meses, así como los loteos con fines de urbanización y la edificación y enajenación de inmuebles bajo regímenes similares al establecido por la ley 13.512, realizados en países extranjeros”*.

Según McEwan⁷⁹ si bien esta normativa contempla el caso de los residentes en el país que efectúen operaciones en el exterior a través de empresas estables, a falta de definición para el caso contrario, sería eventualmente aplicable ya que la ley del impuesto no efectúa una remarcada diferenciación en los términos usados en ambos supuestos.

⁷⁹ Mc Ewan, Juan “Internet en el contexto del comercio internacional y las pautas de tributación en el impuesto a las ganancias argentino”. PET N° 201, 27/3/00, p. 5. La ley

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION

En la determinación de los sujetos pasivos del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, el artículo 2 de la ley 25.063 (B.O. 15/12/98) incluye en su inciso h) a *“Los establecimientos estables domiciliados o, en su caso, ubicados en el país, para el o en virtud del desarrollo de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, forestales, mineras o cualesquiera otras, con fines de especulación o lucro, de producción de bienes o de prestación de servicios, que pertenezcan a personas de existencia visible o ideal domiciliadas en el exterior, o a patrimonios de afectación, explotaciones o empresas unipersonales ubicados en el exterior o a sucesiones indivisas allí radicadas.*

Son establecimientos estables a los fines de esta ley, los lugares fijos de negocios en los cuales una persona de existencia visible o ideal, una sucesión indivisa, un patrimonio de afectación o una explotación o empresa unipersonal desarrolle, total o parcialmente, su actividad y los inmuebles urbanos afectados a la obtención de renta.

Están incluidos en este inciso, entre otros:

- Una sucursal.*
- Una empresa o explotación unipersonal.*
- Una base fija para la prestación de servicios técnicos, científicos o profesionales por parte de personas de existencia visible.*
- Una agencia o una representación permanente.*
- Una sede de dirección o de administración.*
- Una oficina.*
- Una fábrica.*
- Un taller.*
- Un inmueble rural, aún cuando no se explote.*
- Una mina, cantera u otro lugar de extracción de recursos naturales.*
- Una ejecución de obra civil, trabajos de construcción o de montaje.*
- El uso de instalaciones con fines de almacenaje, exhibición o entrega de mercaderías por la persona, patrimonio de afectación, empresa o explotación unipersonal o sucesión indivisa, a quienes éstas pertenecen y el mantenimiento de existencias de dichas mercaderías con tales fines.*
- El mantenimiento de un lugar fijo de negocios para adquirir mercaderías o reunir informaciones para la persona, patrimonio de afectación, empresa o explotación unipersonal o sucesión indivisa, así como también con fines de publicidad, suministro de información, investigaciones técnicas o científicas o actividades similares, que tengan carácter preparatorio o auxiliar para la persona, patrimonio de afectación, empresa o explotación unipersonal o sucesión indivisa.*

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION

No se considerará establecimiento estable la realización de negocios en el país por medio de corredores, comisionistas o cualquier otro intermediario que gocen de una situación independiente, siempre que éstos actúen en el curso habitual de sus propios negocios. Tampoco se considerarán establecimientos estables los sujetos pasivos que estuvieran comprendidos en los incisos a) o b) del presente artículo.”⁸⁰

En virtud de la supremacía otorgada por nuestra Constitución en su artículo 75 inciso 22)⁸¹ a los tratados y ante la problemática del comercio electrónico en las operaciones internacionales, analizaremos el concepto de establecimiento permanente según la perspectiva del Modelo de Convenio de la OCDE, muy utilizado por la Argentina en la suscripción de acuerdos.

El establecimiento permanente es la explotación económica ligada al principio de territorialidad, pero jurídicamente no autónoma y dependiente de una persona o entidad residente en otro estado. Constituye un centro independiente de imputación a efectos de la imposición en el estado de la fuente (principio de tributación separada), globalizándose en un lugar fijo de trabajo las rentas que obtenga en su ámbito espacial.

Como señalan Yunger y Settembrini⁸², en la práctica se ha admitido al ‘establecimiento permanente’ como una vía de solución y todo depende del alcance de su significado, si es muy amplio tiende a coincidir con la fuente, si es muy restringido genera el debilitamiento de la potestad tributaria en el lugar de origen de la renta y el agrandamiento de la que incumbe a los del domicilio o residencia. No cabe duda que dicha noción es un puente tendido entre unos y otros países, todo está en definir los perfiles de ese puente. Los países desarrollados tienen una interpretación estrecha del concepto y sólo gravan a los no residentes cuando mantienen contactos significativos con el país de la fuente. En contraposición, en los países en vías de desarrollo el factor prevaleciente para la imposición será la realización de actos dentro de sus fronteras más que el hecho de la existencia de una base fija de negocios. Por tal motivo estos últimos pretenderán gravar las rentas derivadas del comercio electrónico sobre la base de una definición más amplia de establecimiento permanente.

⁸⁰ El artículo 2 inciso a) se refiere a las sociedades domiciliadas en el país; el inciso b) a las asociaciones civiles y fundaciones domiciliadas en el país.

⁸¹ Artículo 75 inciso 22) de la Carta Magna establece que corresponde al Congreso: “Aprobar o desechar tratados concluidos con las demás naciones y con las organizaciones internacionales y los concordatos con la Santa Sede. Los tratados y concordatos tienen jerarquía superior a las leyes”.

⁸² Yunger, H. Y Settembrini, A., “Establecimiento permanente en el comercio electrónico”. Comisión N° 1: ‘Consecuencias tributarias de la ‘desmaterialización’ y ‘deslocalización’ de la riqueza’. XXX Jornadas Tributarias del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas. Mar del Plata, 2 al 4 de noviembre de 2000.

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION

Según Giampaolo Corabi⁸³ las operaciones de una empresa extranjera, con el fin de crear un establecimiento permanente, deben enmarcarse dentro de una de estas tres categorías:

1. “fixed place of management”, o base fija de negocios, significa una sede estrictamente conectada al territorio del país extranjero, de modo tal que sea imposible la actividad de la empresa sin aquella.
2. “construction clause”, si la regla principal no ha sido satisfecha, la organización estable puede ser configurada como obra de construcción o de montaje, pero sólo si su duración sobrepasa cierto lapso de tiempo, (el plazo puede variar según el Modelo de Convenio, como hemos visto). Este criterio es usado en casos particulares para eliminar discusiones acerca de la naturaleza o no de establecimiento permanente extranjero de la obra de una empresa no residente.
3. “agency clause”, o cláusula del agente comercial. Si la actividad de una empresa extranjera no se desarrolla en una sede fija y no se prevé la existencia de una obra en el país hospedante, debe ser considerada finalmente la hipótesis que la organización estable se configura, bajo ciertas condiciones, por las operaciones comerciales de un agente autorizado para celebrar contratos en nombre de la entidad extranjera que representa. Al contrario, si el agente, en el ámbito de su actividad ordinaria, puede obligar a la empresa pero es independiente, al no recibir órdenes de la empresa y ejercita su actividad en forma autónoma, no será considerado establecimiento permanente.

A efectos de identificar al establecimiento permanente en el cibercomercio, resulta necesario analizar la manera en que se lo puede encuadrar en alguna de estas previsiones.

El problema se plantea si el residente de un estado posee un servidor en otro con ciertos propósitos (operar una base de datos, vender productos, etc). El mismo puede ser propio o provenir del alquiler (o leasing) de memoria de ordenador o de espacio de disco propiedad de los proveedores de servicios de internet.

Según Martínez Lago⁸⁴ si pertenece a la empresa suministradora de servicios de Internet (ISP) o líneas de telecomunicación difícilmente puede constituir un establecimiento permanente. Lo normal será que el servidor se limite a posibilitar que la empresa establezca una conexión a Internet, albergando páginas web y demás elementos de aquélla y de otras entidades, sin que

⁸³ Corabi, Giampaolo “Hacia un concepto comprensivo de establecimiento permanente en la actualidad y sus efectos en las relaciones tributarias internacionales.” Tema 1. 8º Congreso Tributario del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal. Pinamar, 4 al 7 de octubre de 2000.

⁸⁴ Martínez Lago, Miguel A. “Fiscalidad del comercio electrónico: Los impuestos de la ‘nueva economía’”. XX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. ILADT, Salvador Bahía, Brasil 12/2000, p.18
www.abdf.com.br/docs/fiscalidad

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION

ello conlleve el ejercicio de un control sobre las transacciones que ésta realiza a través de tal equipo. A partir de un determinado volumen de operaciones realizadas en el servidor por parte de las empresas, podría establecerse la obligación de la propietaria del mismo de informar a la Administración tributaria competente, pues no es difícil pensar que dicho control podría automatizarse con algún programa informático y periódicamente remitir los datos a la Administración.

De todos modos, es irrelevante el título jurídico en virtud del cual la empresa tiene un lugar fijo de negocios (ej. dominio, arrendamiento, posesión), lo indispensable es el factor económico del poder de disposición de aquella de los elementos requeridos para que el establecimiento desarrolle su actividad.

No interesa que el server sea propio o alquilado si la misión del sitio web es la misma. Conforme al artículo 5 párrafo 4 del Modelo de la OCDE, transcrito en párrafos más arriba, excluye la presencia del establecimiento permanente cuando se utilizan las instalaciones para ‘almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa’, para ‘el mantenimiento de un depósito’, ‘mantenimiento de un lugar fijo con el único fin de comprar mercancías, o de recoger información, para la empresa’ o para ‘cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio’. Esta circunstancia debe ser apreciada en cada caso, teniendo en cuenta la función de los web sites almacenados y operados a través de los equipos informáticos.

Si el sitio web tiene por objetivo la provisión de información, la mera publicidad de los bienes y/o servicios, y la proyección de la imagen de la empresa, debe considerarse ésta como actividad auxiliar, excluida de la noción de organización estable.

En cambio, si la página web cumple el ciclo completo de venta (vgr. solicitud de productos y/o servicios y pagos on line), siendo esta tarea principal para la empresa y, el equipo que la contiene constituye un lugar fijo de negocios, éste daría lugar a un establecimiento permanente en el Estado donde se ubique.

Si bien puede haber casos donde se verifique sólo una función, es muy frecuente la combinación de ambas.

En consecuencia, se vuelve esencial identificar a la base fija de negocios por ser allí donde se desarrolla la actividad en un punto geográfico por un lapso de tiempo. Este aspecto temporal engendra cierta inseguridad por su imprecisión.

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION

El tradicional lugar de negocios, como un edificio, de total inmovilidad es claramente un caso de estabilidad física.

Sin embargo, la OCDE ha interpretado que la capacidad de movimiento no impide determinar la permanencia física, pues no se requiere que la instalación constitutiva de la base de trabajo deba estar adherida al suelo sobre el cual se apoya. Esta declaración se refiere principalmente al caso específico de las maquinarias y equipamiento.⁸⁵

La permanencia (en tiempo y lugar) es una noción relativa, que se determina en función a la naturaleza y condiciones del negocio.

Merece destacarse el fallo “La Industrial Paraguaya Argentina S.A”, del Tribunal Fiscal de la Nación sala C, 11/3/80, que si bien no está referido al comercio electrónico es útil en cuanto indica que “Los esfuerzos que la legislación y la doctrina realizan para caracterizar el establecimiento permanente mediante un concepto unívoco, chocan con la gran cantidad de variantes que, en el tráfico económico internacional, ponen en práctica las empresas para ejercer su actividad y ser representadas en distintos lugares del mundo. En efecto, verificar, en cada caso concreto, la existencia de una empresa estable, es una típica cuestión de hecho que – salvo excepciones- requiere una prueba compleja sobre las actividades del establecimiento y también sobre su permanencia, las facultades de la dirección o administración en la toma de decisiones y su relación con la casa central.”

Según el informe del Tesoro de los Estados Unidos⁸⁶ debe asegurarse si una entidad tiene suficiente presencia en un país para considerar sus ingresos sujetos a tributación en el mismo. Pero si se llegase a considerar que un equipo informático puede dar lugar a algún tipo de tributación directa, las entidades afectadas podrían evitar de manera simple la imposición utilizando servidores en otros países, pues la colocación del aparato es irrelevante para la empresa.

En el fallo precibernético “Piedras Negras Broadcasting Co v. Commissioner”⁸⁷, (1941), una empresa mexicana tenía una emisora de radio cuya programación y publicidad iba destinada aproximadamente en un 90% a radioyentes del otro lado de la frontera. A pesar de la intensa actividad en este territorio, los tribunales norteamericanos entendieron que no alcanzaba a

⁸⁵ Larking, Barry “The importance of being permanent”. Bulletin for International Fiscal Documentation N°6 1998, p. 267.

⁸⁶ Department of the Treasury of United States “Selected Tax policy implications of global Electronic Commerce”. Intertax vol.25, Issue 4 Kluwer 1997, p.148

⁸⁷ BTA 297 (1941), aff’d 127 F. 2d. 260 (5th Cir. 1942), citado por Doernberg, R. And Hinnekens, L. *Electronic commerce and international taxation*. IFA. Ed. Kluwer Law International, p.117

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION

configurar el nivel de un comercio en Estados Unidos en virtud del empleo de ondas hertzianas para su transmisión a dicho país, la falta de los factores de capital y trabajo en este estado y el hecho de que las operaciones vinculadas al mismo no tenían permanencia.

Al igual que las transmisiones radiales, el comercio electrónico por redes telemáticas permite efectuar una ingente actividad en otros países sin tener que asentarse allí.

En contraposición, en el caso "Pipeline"⁸⁸ se planteó si un oleoducto, que pasaba por suelo alemán y pertenecía a una empresa holandesa, podía ser considerado establecimiento permanente a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio Neto Empresarial y en virtud del Convenio de doble imposición suscripto entre ambos países. La Corte Federal alemana razonó que era irrelevante la manera remota en que se operaba el oleoducto, y sin empleados en Alemania, pues un equipamiento automático puede configurar la presencia de una organización estable a los fines de aplicar la normativa de este país.

La legislación alemana posee una definición amplia de establecimiento permanente. Esta extensión de su definición tiene verdadera incidencia en relación al comercio electrónico, que debe ser convenientemente valorada.

Schuster⁸⁹ comenta que el establecimiento fijo abarca a la totalidad de los medios reales e instalaciones usadas comercialmente por el oferente en Alemania. Es suficiente la estructura real por la cual ejerza su actividad, pero debe tratarse indefectiblemente de objetos materiales. Un server alemán, las instalaciones de telecomunicaciones requeridas, la PC del usuario y el establecimiento situado en dicho país del proveedor alemán son objetos corporales, que sumados a la fijación espacial y a la duración en el tiempo configuran los elementos para dar por resultado el establecimiento permanente.

Contrariamente, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas sentenció el 17/5/77, (Günter Berkholz, asunto 168/84) que la explotación de máquinas tragaperras a bordo de un ferry que cubría la ruta Alemania-Dinamarca no podía calificarse como 'establecimiento permanente', en el sentido del art.9.1 de la Sexta Directiva, si no existía una presencia permanente de medios humanos y técnicos necesarios para la prestación del servicio y, asimismo, que dicha prestación no se encontraba suficientemente vinculada con el lugar de la actividad económica del prestatario.

⁸⁸ Decisión del 30 de octubre de 1996, II R 12/92, Betriebs-Berater 1997, citado por Doernberg, R. And Hinnekens, L. *Electronic commerce and international taxation*. IFA. Ed. Kluwer Law International, p.141

⁸⁹ Schuster, Carla "¿Hay establecimiento permanente en transacciones por medio de internet que traspasan las fronteras?". PET N° 140, 29/8/97, p.7. Ed. La Ley.

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION

Según Oliver Cuello⁹⁰, si se traslada esta decisión al ámbito del comercio electrónico, un servidor no constituiría establecimiento permanente pues, normalmente, no se tienen empleados o agentes que se encuentren presentes en el lugar donde se encuentra el mismo.

Aunque para Campagnale según el apartado 10 de los Comentarios al Modelo de Convenio "...puede existir un establecimiento permanente incluso si las actividades de la empresa se realizan principalmente mediante equipos automáticos, limitándose la actividad del personal a la instalación, el manejo, control y mantenimiento de tales equipos. De esta forma, la cuestión de si las máquinas de juegos, expendedoras y otras similares, instaladas por una empresa de un Estado contratante constituye establecimiento permanente dependerá de que la empresa realice o no una actividad empresarial distinta de la instalación inicial de las máquinas. No existirá establecimiento permanente si la empresa se dedica únicamente a instalar las máquinas y después las cede en arrendamiento a otras empresas. Por el contrario, puede existir un establecimiento permanente si la empresa que instala las máquinas además las explota y mantiene por su propia cuenta. Esto es igualmente aplicable si las máquinas se explotan y mantienen por un agente dependiente de la empresa".

Cuando la OCDE se refiere a la expresión 'montaje de distribuidores automáticos, aparatos de azar y similares' podría interpretarse que quedarían comprendidos los equipos informáticos de un server que alberga sitios web.⁹¹

El autor citado estima que carece de importancia que el equipo empleado para transacciones de cibercomercio sea operado o mantenido por personal de la empresa. Los servidores son equipos automatizados que no requieren presencia humana en el lugar, y por lo tanto, pueden ser constitutivos de establecimiento permanente. Sin perjuicio de ello, y atento a no ser suficientemente claro el alcance de la norma analizada, podría ser conveniente que en los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE se incorpore el caso específico del server fijándose que la presencia de factores humanos es irrelevante a efectos de considerar la existencia de establecimiento permanente.⁹²

A falta de instalación física, se juzga que existe establecimiento permanente de carácter personal si interviene un agente, a condición de que esta 'persona' actúe por cuenta de una

⁹⁰ Oliver Cuello, Rafael *Tributación del comercio electrónico*. Ed. Tirant lo Blanch "colección financiero". Valencia, 1999, p. 63

⁹¹ Campagnale, Norberto "La definición de Establecimiento Permanente frente al cibercomercio". Tema 1. 8º Congreso Tributario del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal. Pinamar, 4 al 7 de octubre de 2000.

⁹² Campagnale, Norberto "La definición de Establecimiento Permanente frente al cibercomercio". Tema 1. 8º Congreso Tributario del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal. Pinamar, 4 al 7 de octubre de 2000.

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION

empresa y ostente y ejerza habitualmente en un Estado contratante poderes que la facultan para concluir contratos en nombre de la misma.

No se considera que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado contratante por el mero hecho de que realice sus actividades en ese Estado por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente independiente, siempre que dichas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad.

Se planteó si un servidor o la página web de un vendedor incorporada en un servidor, pese a no encajar en la noción de base fija de negocios puede calificarse como agente dependiente. Esta idea ha sido rehusada pues no reúnen la consideración de 'personas' en el sentido del artículo 3 del Convenio tipo de la OCDE, que fija su alcance en el punto 1. como comprensivo de "*...las personas físicas, las sociedades y, cualquier otra agrupación de personas*".

Relata Campagnale⁹³ que, según los Comentarios al Modelo de Convenio, la definición no es exhaustiva y deberá interpretarse en un sentido amplio, pero se refiere a los casos de entidades que, aunque no estén constituidas como personas jurídicas, a efectos tributarios son tratadas como si lo fueran (por ejemplo, una fundación).

Además, en internet aparentemente no existen agentes de intermediación con lo cual se acortan ciertos eslabones en la cadena de producción y los contratos se cierran directamente entre la empresa y el cliente.

En cuanto al proveedor de servicios de internet, la OCDE ha sostenido que no tiene poder para concluir contratos en nombre de la empresa y por ende, actúan como agentes independientes en el ejercicio habitual de su actividad.

Por otro lado, se ha analizado si la página web instalada en un servidor situado en el país del cliente puede ser constitutiva de establecimiento permanente. El estado de la fuente podría tratar de someter a imposición la renta obtenida partiendo de la base que la página web constituye 'un lugar fijo de negocios' o bien que la misma al aceptar encargos de clientes equivale a un agente de carácter dependiente, cuya actividad habitual consiste en cerrar contratos por cuenta de su comitente.

⁹³ Campagnale, Norberto "La definición de Establecimiento Permanente frente al cibercomercio". Tema 1. 8º Congreso Tributario del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal. Pinamar, 4 al 7 de octubre de 2000.

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION

El planteo no está exento de inconvenientes. Es posible mudar la página web electrónicamente a otro servidor, sin tener que trasladar físicamente dichos servidores, por lo que no es fiable a la hora de ubicar a los sujetos intervinientes el criterio del lugar indicado en la página web como residencia de la entidad proveedora, pues la misma puede ser fácilmente manipulable a fin de situarla en el país fiscalmente más conveniente.

Resulta complicado conocer quién está detrás de una página web, dado que los nombres de dominio que poseen los proveedores de internet no necesariamente se corresponden con una ubicación física conocida.

¿Cuántas visitas al sitio en un país determinado serían necesarias para que se considere su presencia como algo habitual y no temporal?

Martínez Lago⁹⁴ señala que una página *web* colocada en un servidor ubicado en cierto Estado vendría a ser como un «escaparate» para mostrar las mercancías, una instalación, que no podría ser considerada establecimiento permanente, según el citado precepto del Modelo de Convenio. Menos aún podría merecer dicha calificación si la página se limita a una especie de catálogo de productos como el que se puede recibir por correo ordinario. Puede que la estructura de la página *web* sea algo más compleja y permita que los clientes introduzcan sus pedidos, paguen electrónicamente y reflejen una dirección de entrega *off-line* —si se trata de un producto material—, pero también puede que *on-line* —v. gr.: una mera dirección de *e-mail*— reciban digitalmente los productos adquiridos. Entonces estaríamos ante algo así como un almacén electrónico desde el que se entregarían los productos a los clientes, acercándonos a la posible calificación del *web site* como un establecimiento permanente.

Continúa el autor, que aún “en supuestos de *web sites* desarrollados específicamente para cumplir una actividad comercial como la señalada, probablemente nos encontraríamos con que serían los propios equipos informáticos de la empresa los que gracias a un software específico llevarían a cabo el control de pedidos y envíos de clientes sin apenas intervención de personal, salvo en supuestos de mantenimiento, paradas de los equipos, reparaciones, etc. En los comentarios al art. 5 del Modelo de Convenio de la OCDE se hace referencia a la posible existencia de un establecimiento permanente cuando las actividades de la empresa se realicen principalmente mediante equipos automáticos, limitándose la actividad del personal a la instalación, el manejo, control y mantenimiento de tales equipos. **Pero hay que pensar que los comentarios estaban efectuados, como directamente se señala en los mismos, para**

⁹⁴ Martínez Lago, Miguel A. “Fiscalidad del comercio electrónico: Los impuestos de la ‘nueva economía’”. XX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. ILADT, Salvador Bahía, Brasil 12/2000, p.17
www.abdf.com.br/docs/fiscalidad

«máquinas de juegos, expendedoras y otras similares» y no para supuestos encuadrables en el comercio electrónico.” (el destacado nos pertenece).⁹⁵

En la conferencia de ministros de la OCDE de Ottawa, 1998, se abordó el instituto del establecimiento permanente en su relación con el cibercomercio. El «Grupo de Trabajo n.º 1 sobre Convenios de doble imposición y asuntos relacionados» propuso la ampliación de los comentarios al art. 5 del Modelo de Convenio, que podemos esquematizar así⁹⁶:

—Para determinar si la simple utilización de material informático automatizado, de carácter fijo, perteneciente a una empresa situada en un país, conforma un establecimiento permanente o no, conviene distinguir: el equipo informático que, con ciertas condiciones puede llegar a constituirlo, y el software y los programas utilizados en dicho equipo.

—Una página *web* puede considerarse como una combinación de software y datos electrónicos alojados en un servidor que los explota. Por sí misma, la página no representa ningún bien tangible y no puede constituir un «lugar fijo de negocios». Esos datos y software no significan la existencia de un «lugar de negocios», de instalaciones como, por ejemplo, un local o, en determinados casos, maquinaria o equipo.

—Por el contrario, el servidor en el que están alojadas las páginas web es una parte del equipo informático que estará necesaria y físicamente localizado, pudiendo entonces constituir un establecimiento permanente si representa la existencia de un «lugar fijo de negocio» de la empresa que lo opera.

—La distinción anterior refleja algo que se da con mucha frecuencia, ya que las empresas que operan los servidores suelen ser diferentes de las que desarrollan una actividad comercial determinada a través de sus páginas *web*. El simple alojamiento de estas páginas no representa un establecimiento estable.

—No se considera relevante a los efectos de determinar si existe o no establecimiento permanente, que los equipos informáticos que se utilicen —y desde los que se desarrollan operaciones de comercio electrónico—, sean operados por personal (residente o no). Un equipo automático también puede conformarlo.

⁹⁵ Martínez Lago, Miguel A. “Fiscalidad del comercio electrónico: Los impuestos de la ‘nueva economía’”. XX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. ILADT, Salvador Bahía, Brasil 12/2000, p.18 www.abdf.com.br/docs/fiscalidad

⁹⁶ Citado por Martínez Lago, Miguel en “Fiscalidad del comercio electrónico: Los impuestos de la ‘nueva economía’”. XX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. ILADT, Salvador Bahía, Brasil 12/2000, p.18 www.abdf.com.br/docs/fiscalidad

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION

—Un equipo informático sólo puede constituir un establecimiento permanente si responde a un criterio de fijeza. Lo importante no es que el servidor pueda desplazarse, sino si se produce esa movilidad o si por el contrario permanece fijo. Para constituir un lugar fijo de negocios, un servidor debe encontrarse en un lugar durante un lapso de tiempo suficiente.

—Como lo más común es que el acceso a Internet sea proporcionado por proveedores de servicios de Internet (ISP), los cuales, entre otras actividades alojan y organizan en sus servidores las páginas *web* de otras empresas, debe determinarse si estos ISP's constituyen establecimientos permanentes de las empresas que comercian electrónicamente a través de las páginas alojadas en sus servidores. La OCDE reconoce que en circunstancias muy raras podrían representar efectivamente la existencia de un establecimiento estable, pero generalmente no lo serán porque las empresas propietarias de los servidores no actúan como agentes de las empresas que alojan en los mismos las páginas *web*, de manera que los proveedores de servicios de Internet no tendrán autoridad para concluir contratos en el nombre de estas empresas.

—Los proveedores de servicios de Internet pueden considerarse como agentes independientes que actúan en el ámbito ordinario de sus actividades empresariales, como se desprende del hecho que prestan sus servicios a diferentes compañías que sitúan sus páginas *web* en el servidor.

—Como las páginas *web* no tienen la consideración de «personas» —en el sentido del art. 3 del Modelo de Convenio—, aquéllas no podrán considerarse como agentes dependientes de las compañías que las utilizan.

—Tampoco puede considerarse que exista ningún establecimiento permanente cuando las transacciones de comercio electrónicos efectuadas desde equipos situados en otro país, tuvieron un simple carácter preparatorio o auxiliar. Este tipo de circunstancia habrá de ser apreciada en cada caso concreto, teniendo en cuenta las operaciones realizadas por la empresa mediante el software y los datos electrónicos almacenados y operados por esos equipos. Si esas actividades, por el contrario, fueran esenciales en la actividad de una empresa y no tuvieran un mero carácter preparatorio o auxiliar y el equipo constituyera un lugar fijo de negocios, éste daría lugar a un establecimiento permanente en el Estado donde se ubique.”

Debe distinguirse la parte del equipo informático del software utilizado en dicho equipo. Este último conformaría una suerte de establecimiento permanente virtual referente al sitio *web*, al cual se tiene acceso a distancia a través de un ordenador en cualquier momento y por una pluralidad de usuarios al mismo tiempo, viajando por la red sin adquirir una localización fija.

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION

En tanto que al servidor, al tener una radicación concreta puede asignársele una ubicación física (emplazamiento donde se halla la computadora. Y ésta, a su vez, aloja el disco duro donde está contenido el web site). Lo importante no es que el servidor pueda desplazarse, sino si se produce esa movilidad o si por el contrario permanece fijo. Para constituir un lugar fijo de negocios, un servidor debe encontrarse en un lugar durante un lapso de tiempo suficiente.

Algunos países tienen postura tomada en el tema, pero está lejos de ser unánime. Por ejemplo, Italia considera que el servidor cumple la función de un agente y por lo tanto le da el carácter de establecimiento permanente. Australia considera tal a la página web situada en un servidor en ese país. En Alemania existe una interpretación amplia de los establecimientos permanentes, en la que encuadran una máquina expendedora, una estructura de cables, y con el mismo criterio un server. En Canadá, en cambio, se planteó la prescindencia del concepto de establecimiento permanente bajo el entorno del comercio electrónico por su inaplicabilidad y se alerta sobre las pérdidas potenciales que puede sufrir dicho estado por las compras que puedan realizar sus consumidores a sujetos no residentes en el país (sobre todo a Estados Unidos). El comercio electrónico no necesita ni este tipo de establecimientos ni de agentes, por lo tanto no hay sustento territorial para alcanzar las actividades desarrolladas por estos medios en el país de los consumidores.⁹⁷

Las recomendaciones del 8º Congreso Tributario del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal, Pinamar octubre de 2000, indicaron que:

- "Las legislaciones locales deben adaptar el concepto de establecimiento permanente a los usos que devienen de la nueva tecnología de los negocios." (punto trece)
- "Los organismos internacionales prosigan su cometido tendiente a recategorizar el instituto del establecimiento permanente a fin de evitar posibles problemas tanto de doble imposición como de vaciamiento de bases tributarias". (punto 14)
- Se considera necesario, en salvaguarda del poder tributario de los países emergentes, una nueva visión remozada del principio de la fuente, para establecer por el mismo, un vínculo adecuado con el establecimiento permanente. (punto 17)

Deben introducirse ajustes en los puntos de conexión. Para los países en vías de desarrollo este vínculo podría lograrse mediante la renovación del alcance del establecimiento permanente en las legislaciones domésticas y los convenios de doble imposición.

⁹⁷ Núñez, Adriana "Políticas impositivas sobre el comercio electrónico. ¿Qué rentabilidad sobre la inversión sacaré en el comercio electrónico? ¿Se ha vuelto loco?. Somos Colón en el nuevo mundo. ¿Qué rentabilidad sacó él?.", PET N° 191, 22/10/99, p.1. Ed. La Ley. Con cita de las conclusiones del OECD 's Commmittee on Fiscal Affairs, "A Borderless World, Realizing the potencial of electronic commerce", octubre/1998.

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION

Pero la definición varía de país en país (así, en USA las carreras de caballos, y en Australia los helicópteros, son reputados establecimientos estables).⁹⁸

El servidor en el que están alojadas las páginas web es una parte del equipo informático que tendrá necesariamente localización física, pudiendo constituir una organización estable si representa la existencia de un 'lugar fijo de negocio' de la empresa que lo opera. Para ello, es menester que el server se encuentre en un lugar durante un lapso de tiempo suficiente

Esta postura tiene reparos en su aplicación efectiva pues deberá sortear los obstáculos vistos, especialmente por la posibilidad de manipular la operatividad del instituto a efectos fiscales.

Si bien siempre ha sido dificultoso concebir espacialmente al establecimiento permanente, mayores complejidades presenta semejante propósito en internet ya que dicho principio no se amolda a las características de la organización económica moderna. Nos encontramos con los sistemas informáticos de las empresas y proveedores de servicios de Internet, los servidores originales y los que pueden contratarse en diversos territorios, incluso en satélites, las páginas web con informaciones, catálogos, etc. Y muchos de estos elementos carecen de la más elemental firmeza, resultando poco comparables con instalaciones tradicionales (vgr. almacenes, talleres, fábricas, oficinas).

Aunque muchas veces la presencia física es importante para el ofertante de bienes y/o servicios en virtud de las condiciones y exigencias para penetrar un determinado mercado (ej. venta de un producto que requiere mantenimiento periódico, necesidad de contacto personalizado con el cliente), en otros casos es posible crear verdaderas tiendas virtuales en la red con posibilidad de estar en diversos lugares sin afincarse allí.

Como afirma Díaz⁹⁹ en el 'cibercomercio' los negocios son realizados **sin una significativa presencia física**, operados en el 'ciberespacio', que mediante el uso de nueva tecnología crean un nicho de mercado adaptado a los deseos y necesidades de los consumidores.

Un servidor puede situarse en el ordenador portátil de una persona que cambia constantemente de sitio, o se lo puede ubicar en un paraíso fiscal y desde allí gestionar el negocio hacia cualquier parte del planeta, con lo cual la noción de permanencia puede difuminarse.

⁹⁸ Bertazza, H. y García, F. "Seminario sobre e-commerce". 54 Congreso IFA. Munich, Septiembre de 2000.

⁹⁹ Díaz, Vicente O. "Hacia un concepto comprensivo de Establecimiento Permanente en la actualidad y sus defectos en las relaciones tributarias internacionales". Informe del relator General. 8º Congreso Tributario del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal. Pinamar, 4 al 7 de octubre de 2000.

Nuevas técnicas electrónicas probablemente tornen la tributación en base al encuadramiento del establecimiento permanente menos efectiva, siendo conveniente fortalecer el principio de territorialidad.

Según Doernberg tal vez deba mediar un compromiso por parte de los estados exportadores de e-commerce a hacer concesiones en otras áreas que permitan compartir la base imponible del cibercomercio con los países que lo importan.¹⁰⁰

La atribución de la potestad tributaria en materia de regalías reviste gran interés en virtud de la trascendencia de este tipo de rentas, según veremos seguidamente.

6.1.2. ATRIBUCION DE LA POTESTAD TRIBUTARIA EN MATERIA DE REGALIAS

La ley de impuesto a las ganancias N° 20.628 (t.o. 1997 y sus modificaciones) define a las regalías como una modalidad de pago, y no como la retribución por ciertos actos, contratos o servicios. Así el artículo 47 indica que *“Se considera regalía, a los efectos de esta ley, toda contraprestación que se reciba, en dinero o en especie, por la transferencia de dominio, uso o goce de cosas o por la cesión de derechos, cuyo monto se determine en relación a una unidad de producción, de venta, de explotación, etcétera, cualquiera que sea la denominación asignada”*. (El destacado nos pertenece).

La jurisprudencia estableció que “A fin de determinar si corresponde el tratamiento impositivo de las regalías a determinados pagos a una empresa extranjera que suministra sus actuales conocimientos para la fabricación de productos, no importa que las partes hayan llamado al acuerdo simplemente ‘convenio’ y no ‘regalía’, ‘royalty’ u otra denominación típica, pues corresponde atenerse a la verdadera naturaleza del acto, con prescindencia de las designaciones de las partes”. (“Lepetit S.A.”, Corte Suprema de Justicia de la Nación 28/6/71)¹⁰¹

En el fallo “Lepetit S.A.”¹⁰², la Corte Suprema de Justicia de la Nación fijó que “La regalía consiste en una retribución que, encontrando su causa en la transferencia de dominio, uso o

¹⁰⁰ Doernberg, Richard “Electronic commerce and international tax sharing”. Paper enviado por la IFA a sus filiales previo al congreso de Nueva Delhi de 1998.

¹⁰¹ Revista Jurídica Argentina La Ley 147-687

¹⁰² Impuestos XXXIII-138. La Ley

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION

goce de cosas o cesión de derechos, se calcula de acuerdo con una unidad de referencia que no se limita sólo a las indicadas en forma enumerativa por la ley del impuesto...”.

Muchos países gravan tales erogaciones efectuadas por sus residentes a los sujetos del exterior con motivo de la utilización económica de estos derechos en el país de la fuente. Nuestra ley de impuesto a las ganancias N° 20.628 (t.o. 1997 y sus modificaciones) en su artículo 5° fija que *“En general, y sin perjuicio de las disposiciones especiales de los artículos siguientes, son ganancia de fuente argentina aquellas que provienen de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en la República, de la realización en el territorio de la Nación de cualquier acto o actividad susceptible de producir beneficios, o de hechos ocurridos dentro del límite de la misma, sin tener en cuenta nacionalidad, domicilio o residencia del titular o de las partes que intervengan en las operaciones, ni el lugar de celebración de los contratos.”*

El artículo 9 inciso b) del decreto reglamentario de la citada ley reputa de fuente argentina a *“...las regalías producidas por cosas situadas o derechos utilizados económicamente en la República Argentina...”*.

El principio de territorialidad es reforzado por los artículos 91 y siguientes de la ley de gravamen que establecen para las personas físicas o jurídicas residentes fuera de nuestro país (beneficiarios del exterior) que serán sujetos del impuesto toda vez que perciban rentas de fuente argentina. La retención se fijará aplicando la tasa del 35% sobre la ganancia neta presumida por esta ley para el tipo de ganancia de que se trate.

En el caso de licencias de explotación, deberá efectuarse la retención a los importes abonados al beneficiario del exterior prevista en el artículo 93 en sus incisos correspondientes, según veremos en el punto 6.2.1.1.1.

Sin embargo, la existencia de Convenios para evitar la doble imposición puede modificar el tratamiento interno de las legislaciones nacionales.

El Modelo de Convenio de la OCDE define en su artículo 12 a los cánones y traza las facultades de imposición de la siguiente manera:

“1. Los cánones procedentes de un Estado Contratante y pagados a un residente del otro Estado Contratante sólo pueden someterse a imposición en ese otro Estado si dicho residente es el beneficiario efectivo de los cánones. (El destacado es nuestro)”

2. El término 'cánones' en el sentido de este artículo significa las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o la concesión de uso, de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.

3. Las disposiciones del apartado 1 no son aplicables si el beneficiario efectivo de los cánones, residente de un Estado Contratante, realiza en el Estado Contratante del que proceden los cánones una actividad empresarial por medio de un establecimiento permanente situado allí, o presta servicios personales independientes por medio de una base fija situada allí, y el bien o el derecho por el que se pagan los cánones están vinculados efectivamente a dicho establecimiento permanente o base fija. En tal caso son aplicables las disposiciones del artículo 7 o del artículo 14, según proceda.

4. Cuando por razón de las relaciones especiales existentes entre el deudor y el beneficiario efectivo, o de las que uno y otro mantengan con terceros, el importe de los cánones, habida cuenta del uso, derecho o información por los que se pagan, exceda del que habrían convenido el deudor y el beneficiario efectivo en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este artículo no se aplicarán más que a este último importe. En tal caso, la cuantía en exceso podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de cada Estado Contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio."

El artículo 12 de los Modelos de Convenio de la OCDE y de las Naciones Unidas concede la potestad fiscal al estado de residencia del beneficiario efectivo de las regalías, pero mientras el primer Modelo lo hace en forma exclusiva (sólo el país de residencia del beneficiario de los pagos podrá someter a imposición tales rentas), el segundo admite la imposición concurrente hasta un tope máximo en el estado en que los correspondientes derechos son explotados o utilizados económicamente.

En virtud de esta falta de acuerdo, la imposición en cada país variará en función de las negociaciones bilaterales entabladas entre los estados contratantes.

Algunos países estipulan ciertas reservas al acuerdo, aunque impera en los estados miembros de la OCDE la idea de excluir del área de los cánones a las rentas derivadas de la transmisión no ya plena (lo que es evidente) sino también 'parcial' de los derechos intelectuales.¹⁰²

¹⁰² Oliver Cuello, Rafael *Tributación del comercio electrónico*. Ed. Tirant lo Blanch "colección financiero". Valencia, 1999, p. 45.

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION

Si bien la posición de la OCDE no resulta vinculante para nuestro país, por no ser éste miembro de aquél, en sus tratados con países miembros del mencionado Organismo la Argentina ha adoptado, con algunas adecuaciones, las pautas del modelo comentado.

No es nuestro propósito profundizar en los tratados internacionales suscriptos por Argentina, aunque cabe recordar que en su mayoría, a excepción del firmado con Bolivia que adoptó el criterio de la fuente del Pacto Andino, el tratamiento es bastante uniforme pues se toma como marco regulatorio el Modelo de la OCDE. Al momento existen convenios celebrados con: Suecia (ratificado por decreto-ley 12.821 B.O. 5/12/62, y nuevamente con dicho país ratificado por ley 24.795 B.O. 14/4/97), Bolivia (ratificado por ley 21.780 B.O. 25/4/78), Alemania Federal (ratificado por ley 22.025 B.O. 23/7/79), Francia (ratificado por ley 22.357 B.O. 30/12/80), Austria (ratificado por ley 22.589 B.O. 20/5/82), Brasil (ratificado por ley 22.675 del 17/11/82), Italia (ratificado por ley 22.747 B.O. 24/2/83), Chile (ratificado por ley 23.228 B.O. 1/10/85), España (ratificado por ley 24.258 B.O. 19/11/93), Canadá (ratificado por ley 24.398 del 13/12/94), Finlandia (ratificado por ley 24.654 B.O. 10/7/96), Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte (ratificado por ley 24.727 B.O. 4/12/96), Bélgica (ratificado por ley 24.850 B.O. 22/7/97), Dinamarca (ratificado por ley 24.838 B.O. 24/7/97), Países Bajos (ratificado por ley 24.933 B.O. 15/1/98), Australia (ratificado por ley 25.238 B.O. 31/12/99), Estados Unidos (no ha sido ratificado por ley).

Entendemos que la complejidad en el ámbito internacional se origina por el tratamiento dispar de la calificación de las rentas y la adopción de principios jurisdiccionales encontrados, por lo que es imperioso aunar criterios. Pero la existencia de convenios para evitar la doble imposición puede modificar el tratamiento interno de las legislaciones nacionales, conduciendo a su exacción por una u otra jurisdicción fiscal, potenciando los conflictos entre las mismas.

Es fundamental en la celebración de tratados de doble imposición tomar en cuenta el poderío técnico y económico de los países avanzados, frente a la falta de poder y experiencia de los estados en proceso de desarrollo para afrontar esa negociación.

Argentina debe adecuar su política tributaria para no quedar descolocado internacionalmente, prevaleciendo la imposición en el estado de la fuente a fin de no perder el impuesto a la renta originado en su jurisdicción. La gravitación de estos cambios puede ser mayor si emana, por ejemplo, de la voluntad concertada de bloques o grupos de países de similares condiciones económicas.

Debe reconocerse que difícilmente se concilie un criterio jurisdiccional de imposición con carácter de ley uniforme internacional

Lejos de lograrse la panacea, a raíz de los intereses en juego, es útil no dejar que lo perfecto sea enemigo de lo bueno.

Doernberg¹⁰³ opina que tal vez sea necesario que los estados exportadores de e-commerce hagan concesiones **en otras áreas** que permitan compartir la base imponible del cibercomercio con los países que lo importan.

Este compromiso debe apuntar a tan importante tipo de rentas como las regalías. Si bien no será fácil de conseguir, tampoco es imposible. Es útil remarcar que, según afirma Oliver Cuello¹⁰⁴, España, al igual que otros países deficitarios en tecnología, viene manteniendo expresas reservas al Modelo de Convenio de la OCDE para preservar su soberanía fiscal 'parcial' sobre los cánones obtenidos por no residentes.

Conjuntamente deberán encararse los serios problemas provocados por la insuficiencia de la recaudación atendiendo a las efectivas posibilidades de control, (tema que abordaremos en el capítulo XI), y a los objetivos de crecimiento económico en un marco de justicia social.

6.2. HECHO IMPONIBLE EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Los antecedentes del impuesto a la renta en la Argentina se remontan al primer proyecto presentado al Congreso por el Poder Ejecutivo en 1917, la idea de su establecimiento en el sistema tributario obedecía a razones de equidad y justicia. En 1932, estando el país regido por un gobierno de facto, se lo instituye por decreto ley con carácter de impuesto de emergencia sobre los réditos, dado que las disposiciones del artículo 67 inciso 2º de la Constitución Nacional (actual artículo 75 inciso 2º) permiten al Poder Legislativo imponer contribuciones directas, por tiempo determinado y proporcionalmente iguales en todo el territorio de la nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del estado lo exijan.

¹⁰³ Doernberg, Richard "Electronic commerce and international tax sharing". Paper enviado por la IFA a sus filiales previo al congreso de Nueva Delhi de 1998.

¹⁰⁴ Oliver Cuello, Rafael *Tributación del comercio electrónico*. Ed. Tirant lo Blanch "colección financiero". Valencia, 1999, p. 44.

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION

Comenta Reig¹⁰⁵ que el gravamen nació así como impuesto nacional, tal como hoy se lo aplica en el país, y bajo la forma cédular y global a la vez, delineando, a través de sus cuatro cédulas, las categorías de contribuyentes que todavía hoy subsisten, alcanzadas en su origen con alícuotas diferentes, sin perjuicio del impuesto global.

El impuesto a las ganancias fue implantado por la ley 20.628, con vigencia a partir del 1/1/74, sustituyendo a su antecesor impuesto a los réditos.

La ley N° 20.628 (t.o. 1997 y sus modificaciones), en su artículo 2° determina el objeto de la siguiente manera: “A los efectos de esta ley son ganancias, sin perjuicio de lo dispuesto especialmente en cada categoría y aun cuando no se indiquen en ellas:

1. Los rendimientos, rentas o enriquecimientos susceptibles de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación.

2. Los rendimientos, rentas, beneficios o enriquecimientos que cumplan o no las condiciones del apartado anterior, obtenidos por los responsables incluidos en el artículo 69 y todos los que deriven de las demás sociedades o de empresas o explotaciones unipersonales, salvo que, no tratándose de los contribuyentes comprendidos en el artículo 69, se desarrollaran actividades indicadas en los incisos f) y g) del artículo 79 y las mismas no se complementaran con una explotación comercial, en cuyo caso será de aplicación lo dispuesto en el apartado anterior.

3. Los beneficios obtenidos por la enajenación de bienes muebles amortizables, cualquiera fuere el sujeto que los obtenga.” (Los destacados son nuestros).

En términos generales el hecho imponible radica en la obtención de ganancias. Por otra parte, la norma citada se encarga de aclarar que la definición debe ser complementada con lo dispuesto especialmente en cada categoría.

Reig¹⁰⁶ explica que la doctrina se ha ocupado de la caracterización del concepto de renta. Así, se ha efectuado la siguiente distinción:

* *Teoría de la fuente*, también identificada como *teoría clásica de la renta*, o *renta-producto*, en virtud de la cual se limita el concepto de beneficios a aquellos que reúnen ciertas

¹⁰⁵ Reig, Enrique *Impuesto a las ganancias*. Ediciones Macchi, p. 21

¹⁰⁶ Reig, Enrique *Impuesto a las ganancias*. Ediciones Macchi, p. 39

condiciones que posibilitan su reproducción. Ello es conteste con la etimología de la palabra 'rédito' (que significa vuelto a dar), con la que se denominó hasta 1973 el impuesto argentino.

Las referidas condiciones¹⁰⁷ son:

- a) Existencia de una fuente permanente;
- b) Periodicidad;
- c) Habilitación o explotación de esa fuente.

* *Teoría del balance, del incremento patrimonial, o de la renta-ingreso*, considera como renta todo beneficio o ingreso que pone de manifiesto un acrecentamiento de capital, o un aumento de riqueza disponible para gastos en consumo. La diferencia entre el patrimonio al principio y al finalizar el ejercicio económico fiscal, más los consumos del período, manifiestan la existencia de una renta, sin importar la naturaleza del beneficio que ha llevado a formarla.

Señala Reig¹⁰⁸ que este concepto, opuesto al de la *fuerce*, es sostenido entre otros autores, por Simons y por Griziotti, y hacia él ha ido avanzando últimamente el derecho positivo; permite tanto una medición directa de la renta de un período, mediante la suma de todos los ingresos ganados en él, como su cálculo indirecto, por diferencia patrimonial, sumados los consumos del período.

Del artículo 2º transcrito se desprende que la teoría *de la fuerce* rige para personas físicas y sucesiones indivisas (según el apartado 1), y la del *balance* para las sociedades, empresas y explotaciones unipersonales (conforme al apartado 2).

6.2.1. CALIFICACION DE LAS RENTAS OBTENIDAS: BENEFICIOS EMPRESARIALES Y REGALIAS

Los pagos provenientes de una compraventa, del uso de intangibles, o de la prestación de servicios generalmente reciben diferente tratamiento tanto en la legislación impositiva nacional como en los convenios internacionales para evitar la doble imposición. Hacer una distinción entre estas categorías de renta ha sido siempre un reto, aun antes del advenimiento de internet, aunque actualmente se ha elevado la complejidad en el contexto del ciberespacio.

¹⁰⁷ La interpretación de estas nociones no es pacífica. Enrique Reig (en *Impuesto a las ganancias*. Ediciones Macchi), ha analizado cada una de ellas, por lo que en razón de brevedad nos remitimos a dicha obra.

¹⁰⁸ Reig, Enrique *Impuesto a las ganancias*. Ediciones Macchi, p. 39

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION

La calificación de las rentas es decisiva para determinar el estado que tiene potestad tributaria para gravarlas.

Actualmente, es factible contratar on line productos en formato digitalizado (vgr. publicaciones, libros, películas, fotografías, música, videos, programas de computadora), mediante pagos que igualmente utilizan mecanismos electrónicos (transferencias de dinero, tarjetas de crédito)

La digitalización es el proceso de conversión de la información a un lenguaje binario formado por una secuencia alternativa de unos o ceros que viajan por las redes a velocidades increíbles a cualquier lugar, donde serán nuevamente transformados a su formato original o manipulados para lograr una versión diferente.

Como afirma Oliver Cuello¹¹⁰, en el caso de bienes o servicios que circulan por la red y se adquieren a través de la misma, estamos siempre en presencia de bienes o derechos derivados de la propiedad intelectual. En este campo se presentan los problemas de mayor entidad en la imposición sobre la renta, pues las tecnologías de la información han originado importantes novedades: utilización de la vía telemática para 'transportar' las mercaderías y servicios directamente entre las partes contratantes.¹¹¹

La digitalización de ciertos productos y sus variadas modalidades de adquisición: cesión de derechos, o simplemente la obtención del bien en soporte informático, de la misma forma que podría hacerse sobre otro tipo de soporte, acarrea dificultades en el tratamiento, con el consiguiente riesgo de efectuar discriminaciones impositivas. Esto se debe al carácter fronterizo de la naturaleza jurídica del suministro electrónico de bienes por las redes.¹¹²

En los contratos de cesión de derechos de la propiedad intelectual el autor original transfiere hacia determinado individuo o entidad la titularidad de la obra o los derechos a su explotación mediante reproducción o transmisión y recibe una única contraprestación pecuniaria en el caso

¹¹⁰ Oliver Cuello, Rafael *Tributación del comercio electrónico*. Ed. Tirant lo Blanch "colección financiero". Valencia, 1999, p. 39

¹¹¹ En la contratación electrónica en la que no se da tal circunstancia, las soluciones tributarias resultan menos complicadas de aplicar, sin necesidad de efectuar complejas labores interpretativas sobre su calificación. Aunque no por ello deja de ser interesante analizar la fiscalidad de dichos contratos electrónicos.

¹¹² Similares inconvenientes de calificación de las rentas obtenidas pueden suscitarse cuando los bienes derivados de la propiedad intelectual no circulen por la red, aunque parece estar más claro cuando estamos ante una cesión de uso o frente a una compraventa si el soporte empleado no es el telemático.

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION

de cesión plena de los derechos o importes periódicos (regalías fijas mensuales o porcentajes sobre ventas) en la cesión parcial de derechos.¹¹²

En la contratación internacional con cesión total de derechos de la propiedad intelectual hacia un sujeto del país, la retribución por la enajenación plena de los derechos recibirá similar tratamiento que el dispensado a la transferencia de bienes, reputándose en las legislaciones domésticas de fuente extranjera. En los convenios internacionales reviste el carácter de beneficio empresarial.

En la cesión parcial de derechos de la propiedad intelectual hacia un sujeto del país a través de una licencia de explotación, los pagos periódicos al individuo del exterior estarán gravados en el estado de la fuente con motivo de la utilización económica de los derechos en este lugar, conforme vimos en el punto 6.1.2. Si no existen convenios de doble imposición, conservan sus potestades para gravar dichos pagos tanto el estado de residencia del perceptor de los mismos, como el del lugar de utilización de los derechos.

Pero la tendencia que se observa en la suscripción de acuerdos con las naciones más desarrolladas es la de tributación exclusiva en el estado de residencia del beneficiario de los cánones, (conforme al citado artículo 12 del Modelo de Convenio de la OCDE).

Si bien los datos que están digitalizados se pueden manipular con facilidad no necesariamente implica que se esté en presencia de una cesión de derechos de la propiedad intelectual, bajo ciertas circunstancias, la operación podrá encuadrar en una compraventa, según desarrollaremos seguidamente.

La calificación de la renta como beneficio empresarial o regalías depende de los derechos transmitidos en cada convenio en particular. Clarificar esta distinción es importante en el ámbito internacional, especialmente en el comercio entre empresas (B2B), que está experimentando gran auge.

Según Martínez Lago¹¹³ la contraprestación percibida por una empresa editorial que a través de Internet suministra *on-line* una obra digitalizada a un cliente, otorgándole un derecho de

¹¹² Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos. Grupo de Trabajo sobre Comercio Electrónico y Comercio Exterior. Segundo Informe de Progreso (Octubre, 1999), anexo III: Informe del subgrupo de asuntos tributarios. www.mecon.ar/comercio/electronico.htm

¹¹³ Martínez Lago, Miguel A. "Fiscalidad del comercio electrónico: Los impuestos de la 'nueva economía'". XX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. ILADT, Salvador Bahía, Brasil 12/2000, p.20 www.abdf.com.br/docs/fiscalidad

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION

reproducción y distribución, se reputa conforme a los Convenios de doble imposición como royalties, que podrán ser objeto de imposición en el Estado de la fuente (donde reside el beneficiario del servicio). Sin embargo, las rentas obtenidas como consecuencia de la venta de bienes —en el mismo ejemplo, imaginémosnos que la empresa editorial transmite *off-line* el libro ‘en papel’, aunque haya sido adquirido a través de un formulario radicado en una página *web*— tendrían la consideración de beneficios empresariales, en cuyo caso únicamente el Estado de residencia del vendedor tendrá capacidad para gravarlos.

Prosigue el autor, si sólo se cede el uso del bien para el disfrute personal del adquirente habría una compraventa que no debería dar lugar a que los rendimientos generados sean considerados fiscalmente como cánones. De esta manera, la compraventa *on-line*, por ejemplo, de una versión electrónica de un libro tendría el mismo trato fiscal que la compraventa *off-line* de ese mismo libro en su versión clásica. El sistema tributario mostraría su neutralidad ante ambos tipos de operaciones.

Cuando la operación implica la transmisión de derechos de propiedad intelectual y de explotación —v.gr.: impresión, y distribución de la obra—, sí estaríamos ante cánones.¹¹⁴

En 1998 se propuso que la OCDE formara un grupo de técnicos consejeros, que se denominó Technical Advisory Groups (TAGs) para asistir en la búsqueda de soluciones posibles a la tributación del comercio electrónico. En enero de 1999 se establecieron cinco TAGs, cada grupo incluye países no pertenecientes a la OCDE y representantes del sector privado, todos los participantes tienen igual status. Estas medidas han sido tomadas a los fines de asegurar que las soluciones sean consideradas y globalmente aplicadas.

Si bien los gobiernos toman la última decisión, el sector empresarial juega un importante rol para asegurar que la Administración comprenda el ambiente tecnológico y comercial en el cual la política fiscal debe operar. Entre otros temas se debaten: tecnología, acceso de datos, impuestos a los consumos, ganancias empresariales, caracterización de la renta.¹¹⁵

La OCDE formuló a través del documento emitido por el Technical Advisory Group (1/9/00) 27 categorías de transacciones típicas de comercio electrónico, que es revisión de la anterior (24/3/00) que describía 26 categorías, donde se aclara el tratamiento que corresponde a cada clase de operación en el Modelo de Convenio de la OCDE para evitar la doble imposición.¹¹⁶

¹¹⁴ Martínez Lago, Miguel A. “Fiscalidad del comercio electrónico: Los impuestos de la ‘nueva economía’”. XX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. ILADT, Salvador Bahía, Brasil 12/2000, p.21 www.abdf.com.br/docs/fiscalidad

¹¹⁵ OECD “Progress report: taxation and electronic commerce”. www.oecd.org

¹¹⁶ Traducción libre del trabajo de la OECD “Technical Advisory Group on treaty characterization of e-commerce payments. Revised document for comments” www.oecd.org/daf/fa/treaties/treatychar_4sept.htm

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION

A lo largo de dicho trabajo, el Grupo asume que la mayoría de los pagos hechos en conexión con la variedad de transacciones identificadas sean considerados en el curso de la actividad empresarial independientemente de que los pagadores estuvieran llevando a cabo un negocio. De lo que se desprende que los pagos caen en el artículo 7 del Modelo de Convenio de la OCDE que trata sobre los beneficios empresariales. Salvo algunas erogaciones que deben sacarse del artículo 7, en virtud de la regla del punto 7 del artículo citado, que contempla la posibilidad de que tipos específicos de renta sean reguladas separadamente en otras disposiciones del Convenio. Uno de esos artículos es el 12 que trata sobre regalías.

Veamos algunas de las 27 categorías de transacciones tipificadas por la OCDE.

La 1ª categoría apunta al caso en que el cliente selecciona de un catálogo on line un producto tangible, lo ordena por dicho medio a un proveedor comercial. No hay cargo separado para el cliente por el uso del catálogo virtual. El bien es entregado en forma tradicional, (vgr. carrier). Esta cuestión no engendra mayores inconvenientes, aunque el grupo considera útil el planteamiento como punto de partida del análisis. La calificación del pago corresponde a la del artículo 7 del Modelo citado, y no al artículo 12 pues no involucra el uso del copyright.

La categoría 2ª se refiere al pedido electrónico de productos digitalizados, donde el cliente selecciona un artículo del catálogo virtual haciendo el pedido on line al proveedor. No hay cargo separado para el cliente por el uso del catálogo virtual. El bien digital se descarga (download)¹¹⁷ en el disco rígido del comprador o en otro medio no temporario.

No existe unanimidad de criterio entre los miembros del Grupo de Trabajo de la OCDE. La mayoría se inclina por encuadrarlos dentro del artículo 7 del Modelo desarrollado por dicho organismo, no difiriendo este tratamiento del que se le otorga a la primer categoría (comercio electrónico indirecto), el mero hecho de que el bien sea transferido electrónicamente no debería cambiar la manera de clasificar la transacción. La modalidad de copiado del producto en el disco rígido es un aspecto meramente accidental que no puede incidir en la calificación, el método de entrega es elegido por el proveedor y el consumidor por cuestiones de costo y distribución eficientes. Un argumento importante es que este procedimiento no permite al cliente utilizar los derechos de autor que involucran los productos. Desde esta óptica sólo se podrían gravar las rentas originadas en un establecimiento permanente relacionado con aquella.

¹¹⁷ Download, del inglés 'bajar carga'. Es un término muy empleado en el contexto de internet para significar la transferencia de un archivo desde un servidor al ordenador de quien efectúa la acción.

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION

La mayoría apunta que el caso de entrega electrónica de software está abordado en el párrafo 14.1. de los Comentarios al artículo 12 del Modelo de la OCDE, recientemente reformado, que aclara que el método empleado en la transferencia de dicho producto no es relevante. No interesa si el adquirente obtiene un disco de ordenador conteniendo una copia del programa o si directamente recibe una copia en el disco rígido vía conexión por módem.

Según la mayoría, no existe ninguna regulación ni interpretación legal que justifique diferenciar el régimen de los productos digitales con el del software. Contemplar al bien digital entregado electrónicamente y aquel suministrado por otros medios en idéntica forma es consistente con el principio de neutralidad.

Una minoría de los miembros del TAG lo consideran regalías, correspondiendo aplicar el artículo 12 de la convención antedicha. Se argumenta que la retribución no procede por el hecho de adquirir una copia del software, o del producto digital, ya que la copia no existe hasta que es generada por el cliente en el disco rígido de su computadora u otro medio no temporario. Dado que es el comprador quien efectúa la copia, el pago es efectuado para adquirir el derecho a hacer una copia y la contraprestación procede por el 'uso, o la concesión de uso de derechos' conformando entonces una regalía. En otras palabras, en este tipo de transacción no hay propiedad ni servicio prestado, sino el derecho de hacer la copia, que es requerida por el usuario al proveedor.

La categoría 3° se refiere al pedido electrónico y descarga de programas de computación u otros productos digitales a efectos de la explotación de los derechos de autor. El cliente selecciona un artículo del catálogo on line y hace el pedido directamente al proveedor comercial. No hay cargo separado para el cliente por el uso del catálogo virtual. El bien digital se descarga en el disco rígido del usuario quien adquiere el derecho para explotar comercialmente el derecho de autor correspondiente.

El Grupo considera a este caso bastante ilustrativo por la unanimidad de criterio en cuanto a que los pagos constituyen regalías, ya que se efectúan en contraprestación del 'uso o derecho de uso del derecho de autor' que adquiere la forma de explotación mediante reproducción o transmisión comercial. Se ejemplifica con el caso de un editor que adquiere una imagen registrada (copyrighted) para incluirla en la tapa de un libro que está produciendo.

6.2.1.1. REGIMEN LEGAL Y TIPOS DE SOFTWARE

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION

En la problemática de calificación de las rentas de los bienes digitalizados que circulan por la red, especial consideración merece el software, que, básicamente, es el producto comercializado por excelencia.

Existen discrepancias en cuanto a su consideración como obra literaria, artística o científica, (las leyes sobre propiedad intelectual de muchos países lo califican como obra literaria; otros, en cambio, como obra científica).

Esta clasificación es relevante en materia impositiva para determinar el tipo aplicable a estos pagos ya que en algunos tratados se establece distinta tributación en función del tipo de propiedad intelectual que se ceda.

Deben tenerse en cuenta los intereses económicos en juego y el diferente enfoque que se le da al tema en los países exportadores de software y en aquellos que todavía no cuentan con capacidad propia de creación. La producción en estos últimos se halla en una etapa artesanal y el mercado se encuentra concentrado, con predominio de productos extranjeros.

El tratamiento de los elementos físicos –hardware- se rige por la legislación de patentes y marcas. En cambio, con relación al software no ha sido pacífica su calificación. Entre los regímenes sugeridos para su amparo se encuentran el de patentes, marcas, derechos de autor¹¹⁸, secreto industrial y profesional. Incluso, en virtud de su singularidad se planteó la posibilidad de darle una protección específica, *sui generis*.

La tendencia internacional se orientó a contemplarlo bajo los derechos de autor, aunque algunos de los países debieron modificar la Ley del Copyright. Como ejemplo encontramos a Estados Unidos, Alemania, Australia, Japón, Reino Unido, India, Francia y España.

Señala Correa¹¹⁹ que en latinoamérica, en general, se vincula a los programas de ordenador con la transferencia de tecnología y existe una especial sensibilidad en relación con la negociación de contratos de licencia y comercialización del software. En los países europeos el enfoque es distinto, se habla con más naturalidad de los programas como obras literarias y

¹¹⁸ Los derechos de propiedad intelectual, que consisten en los derechos conferidos a las personas sobre las creaciones de su mente, se dividen en dos sectores bien diferenciados:

i) Derechos de autor, que comprende a las obras literarias y artísticas, y derechos conexos. El principal objetivo de la tutela es social: fomentar y premiar la labor creativa.

ii) Propiedad industrial, que brinda protección a: a) los signos distintivos (marcas de fábrica o de comercio) para alentar y garantizar la competencia leal. b) se resguarda la innovación, la invención y la creación de tecnología. A esta categoría pertenecen las patentes, los dibujos y modelos industriales y los secretos comerciales.

¹¹⁹ Correa, Batto, Czar de Zalduendo y Nazar Espeche, *Derecho Informático*. Ed Depalma, 1994, p. 149.

científicas, aunque parte de la doctrina –y también los legisladores franceses- han manifestado sus reservas frente a estas ‘obras’ de características singulares.

En Argentina¹²¹ se reformó el Régimen de la Propiedad Intelectual a través de la ley 25.036 (B.O. 11/11/98), cuyo artículo 1º estableció: “*Modificase el artículo 1º de la Ley 11.723, el que quedará redactado de la siguiente manera:*

*artículo 1º - A los efectos de la presente ley, las obras científicas, literarias y artísticas comprenden los escritos de toda naturaleza y extensión, entre ellos los **programas de computación fuente y objeto...***” (El destacado es nuestro).

El término ‘Software’ es inglés, equivalente a ‘logiciel’ en francés y a ‘soporte lógico’ en español. Es un concepto abarcador, que incluye los elementos para identificación y análisis de un problema a ser resuelto por un computador; el programa que resulta del análisis de esos elementos; y el material de apoyo correspondiente.¹²²

Los tipos de software se pueden clasificar:

A) Según la función que llevan a cabo:

*Los programas de base: su función es controlar el funcionamiento interno del computador y del equipo periférico (o dispositivos acoplados), y comunicarse con el usuario. Se cuenta entre ellos a los sistemas operativos, programas compiladores, ensambladores e intérpretes, organizadores de datos almacenados en la memoria, etc.

*Los programas de aplicación (software aplicativo): sirven para la utilización efectiva del ordenador y para que éste realice operaciones específicas demandadas por el usuario. Entre otros, se encuentran los sistemas de cálculo, gestión comercial y contable, tratamiento de textos (word processor), juegos de video, diseño y gráficos, generalmente incluidos en los microcomputadores.

B) Según el grado de estandarización:

*Software estándar (software paquete, package, o programa producto) está formado por el conjunto de programas bien definidos, estables, dirigidos al mercado general. Está concebido para muchos usuarios, para una misma aplicación.

¹²¹ La evolución normativa sobre la protección del software se encuentra en el Anexo II, punto 2.2.1.3.

¹²² Correa, Batto, Czar de Zalduendo, y Nazar Espeche, *Derecho Informático*. Ed Depalma, 1994, p. 53.

*Software a medida (custom made, o tailored software) involucra el desarrollo de nuevos programas a partir de cero, o la modificación de los existentes para satisfacer necesidades específicas de un cliente. A diferencia del anterior, no se mantienen estables sino que son constantemente adaptados, corregidos y mejorados para responder a requisitos concretos.

*Software adaptado al cliente (customized) se basa en un programa estándar que se modifica para adecuarlo a los requerimientos de un cliente particular.

La contratación informática¹²² versa sobre bienes y servicios informáticos: los bienes son los elementos que forman el sistema –ordenador- en cuanto al hardware, ya sea la unidad central de procesamiento, o sus periféricos, y demás equipos componentes del soporte físico, así como los bienes que proporcionan las órdenes, los procedimientos e instrucciones en el tratamiento automático de la información, cuyo conjunto constituye el soporte lógico (software). Los servicios sirven de apoyo, ya sea en el diseño, el análisis y mantenimiento del sistema.

Existen distintos contratos informáticos: 1) de equipamiento, 2) de software, de base y aplicativos, y 3) servicios de análisis y diseño de sistemas, programación, adecuación de locales e instalación, capacitación y mantenimiento (de equipos de software).

Los contratos informáticos frecuentemente son contratos de adhesión, en el cual la parte que hace la oferta fija todas las cláusulas en forma preimpresa y la otra sólo puede conformar o no el contenido, sin posibilidad de discutir sus condiciones. Son producto de las negociaciones en masa que implican, al menos, un debilitamiento del principio de autonomía de la voluntad dada la posición predominante de los proveedores de productos informáticos.

Especial referencia merecen los contratos informáticos sobre software, pues presentan características propias. La naturaleza jurídica de los acuerdos puede variar considerablemente en función al tipo de programa comercializado.

La transferencia de los derechos de propiedad es infrecuente para los paquetes de software, pero es normal en los contratos a medida, en los que el cliente se convierte en propietario de los programas desarrollados.

Cuando no se ha cedido el derecho a reproducción o explotación, las limitaciones sobre la posibilidad de efectuar copias constituye uno de los aspectos más conflictivos entre proveedores y clientes de programas de computación.

¹²² Davara Rodríguez, Miguel A. *Derecho Informático*. Aranzadi editorial, 1993, p. 211.

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION

En cuanto a las copias de back up - o de salvaguardia-, el derecho comparado y la jurisprudencia se inclinó por considerar, que responden a una necesidad técnica para el uso del programa, generalmente admitida por los proveedores en los contratos preimpresos. La copia de seguridad, como también se las denomina, es un elemento imprescindible dada la vulnerabilidad que sufre la información incluida en soportes informáticos.

Los formatos digitales son fáciles de replicar a un costo ínfimo y su propagación acarrea para al autor de un programa el problema de utilización del original como base para crear otros y comercializarlos.

Para combatir la ‘piratería del software’, o proliferación de copias sin aprobación de su titular, algunos grandes proveedores han ideado estrategias de negociación. Ellas se centran en ‘licencias de sitio’. Si bien varían en cuanto al concepto de ‘sitio’ (puede tratarse de un edificio, una empresas con sus subsidiarias, una red, etc.), así como respecto del número de copias y la forma de pago, normalmente permiten al cliente realizar un número determinado de copias a cambio de un precio fijo. En otros casos, superado cierto número debe abonarse una suma adicional, pero más reducida para cada nueva copia. Hay casos en los que la cantidad de copias permisibles es ilimitado.¹²³

Las ‘licencias de uso’, conocidas como ‘shrink-wrap licences’, son empleadas principalmente en transacciones de software enlatado, y suelen contener cláusulas que prohíben la copia del software, con excepción de la copia de seguridad (back- up).

Existen modalidades muy particulares de licenciamiento:¹²⁴

A) El freeware, es muy habitual encontrarlo en internet. El proveedor del software lo ‘sube’ (coloca en un servidor de la red), estando disponible en forma totalmente gratuita para quien desee ‘bajarlo’ (copiarlo a su propio equipo).

B) El shareware, también de muy amplia difusión en internet. A diferencia del tipo precedente, por lo general puede ser utilizado en forma gratuita por un lapso limitado. Vencido el mismo, si se desea continuar con su utilización se debe abonar una suma de dinero. De esta manera, el creador del programa lo da a conocer con la finalidad de obtener recursos con su posterior distribución.

¹²³ Correa, C. “Protección del ‘software’. Una perspectiva económica y jurídica”. La Ley T. 1988-A, p. 1002.

¹²⁴ Rodríguez, Eduardo O. “Derecho de la informática. La protección legal del Software (1º parte)”. Aplicación Informática Año 6º, N° 71 –abril 2000- p.15. Aplicación Tributaria

En razón de la breve historia de la comercialización de este producto no han madurado las bases legales para la óptima operatividad de este tipo de contratos.

6.2.1.1.1. FISCALIDAD DEL SOFTWARE EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS Y EN DERECHO COMPARADO

En Argentina la calificación de la renta derivada de la comercialización del software dependerá de las características del producto y, fundamentalmente, del destino que se le de conforme a los derechos transmitidos en cada contrato en particular.

A) En la **venta** de un programa para uso personal, la utilidad del exportador es de fuente extranjera, según el artículo 8° de la Ley de Impuesto a las Ganancias N° 20.628 (t.o. 1997 y sus modificaciones). Esta modalidad predomina en el software estándar, confeccionado en serie.¹²⁵

B) Si se encarga un programa con características específicas a un productor del exterior, asimilable a una **locación de obra**, se rige por el inciso h) del artículo 93 de la ley que presume: *“El noventa por ciento (90%) de las sumas pagadas por ganancias no previstas en los incisos anteriores”*.

C) Si la contratación internacional implica la transmisión de derechos de la propiedad intelectual, el tratamiento impositivo variará acorde al tipo de cesión concedida:

C.1. En la cesión plena de los derechos de propiedad intelectual, el beneficio obtenido recibirá similar tratamiento que el dispensado a la transferencia de bienes, considerándose de fuente extranjera, no alcanzada por el impuesto a las ganancias.

C.2. En la cesión parcial de los derechos de propiedad intelectual, que incluye la licencia de comercialización del producto mediante reproducción o transmisión, se reputa una **licencia de explotación**.

La Ley de Impuesto a las Ganancias N° 20.628 (t.o. 1997 y sus modificaciones) no contiene un tratamiento específico para los ingresos derivados de la explotación de programas; empero éste viene dado por su asimilación a los derechos de autor. Las situaciones planteadas son.¹²⁶

¹²⁵ De ser aplicable un convenio de doble imposición, el tratamiento ha sido analizado en el punto 6.1.1.

¹²⁶ De ser aplicable un convenio de doble imposición, el tratamiento ha sido expuesto en el punto 6.1.2.

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION

* Si es una persona física residente en el país la beneficiaria de la renta, el artículo 20 inciso j) de la ley, (transcripto algunos párrafos más abajo), establece que se encuentran exentas, hasta la suma de \$ 10.000 por período fiscal, las ganancias provenientes de la explotación de derechos de autor y las restantes ganancias derivadas de derechos amparados por la Ley N° 11.723. Siempre que: i) el impuesto recaiga sobre el autor o sus derechohabientes (cesionarios); ii) la obra esté debidamente inscrita en la Dirección Nacional del Derecho de Autor; iii) el beneficio proceda de la publicación, ejecución, representación, exposición, enajenación, traducción u otra forma de reproducción; y iv) no se trate de obra realizada por encargo o que reconozca su origen en una locación de obras o de servicios formalizada o no contractualmente.

* Si es una persona física no residente la beneficiaria de la renta derivada de la explotación de derechos de autor, el artículo 20 de la ley del impuesto en cuestión dispone que la exención no será de aplicación para los beneficiarios del exterior, por lo que tales pagos quedan encuadrados en la retención del artículo 93 inciso b) de dicha ley, (será transcripto posteriormente), siempre que se cumplan los requisitos enunciados en el párrafo anterior.

*Si el beneficiario de la renta es una persona jurídica, existe jurisprudencia administrativa al respecto.

En el dictamen 142/94 DAT (31/8/94) se consultó sobre el tratamiento que correspondía asignar en el impuesto a las ganancias a los pagos efectuados a una empresa del exterior en concepto de explotación de software básico inscripto en la Dirección Nacional del Derecho de Autor y de otras prestaciones relacionadas con la misma.

El Organismo aclaró que tratándose de una creación de sus dependientes, la sociedad del exterior no puede asumir -aun cuando haya adquirido la titularidad de la obra- el carácter de autor intelectual o derechohabiente, no cumplimentando en consecuencia los requisitos exigidos por el artículo 93 inciso b) de la ley del gravamen.

El Artículo 93 fija: *“cuando se paguen a beneficiarios del exterior sumas por los conceptos que a continuación se indican, se presumirá ganancia neta, sin admitir prueba en contrario... inciso b) El treinta y cinco por ciento (35%) de los importes pagados cuando se trate de la explotación en el país de derechos de autor, siempre que las respectivas obras sean debidamente inscritas en la Dirección Nacional del Derecho de Autor y que los beneficios se originen en los supuestos previstos por el inciso j) del artículo 20 y se cumplimenten los requisitos previstos en el mismo...”*

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION

El artículo 20 en su inciso j) de la ley del tributo exime del gravamen *“Las ganancias provenientes de la explotación de derechos de autor y las restantes ganancias derivadas de derechos amparados por la Ley N° 11.723, siempre que el impuesto recaiga directamente sobre los autores o sus derechohabientes, que las respectivas obras sean debidamente inscriptas en la Dirección Nacional de Derecho de Autor, que el beneficio proceda de la publicación, ejecución, representación, exposición, enajenación, traducción u otra forma de reproducción y no derive de obras realizadas por encargo o que reconozcan su origen en una locación de obra o de servicios formalizada o no contractualmente. Esta exención no será de aplicación para beneficiarios del exterior”*.

En el caso motivo del dictamen, la titularidad del derecho recae sobre una persona jurídica, que no puede considerársela ‘autor’ intelectual de la obra. Esa titularidad deviene de la creación de sus dependientes, y por ello, la obra es consecuencia de una relación jurídica que, conforme fuera expuesto, posee la naturaleza de locación de servicios. Por lo expuesto, se resolvió marginar esta situación del porcentaje de presunción de ganancia neta del inciso b) del artículo 93.

En cuanto a su posible encuadramiento en el inciso a) del citado artículo, se presume ganancia neta: *“Tratándose de contratos que cumplimenten debidamente los requisitos de la Ley de Transferencia de Tecnología al momento de efectuarse los pagos:*

- 1. El sesenta por ciento (60%) de los importes pagados por prestaciones derivadas de servicios de asistencia técnica, ingeniería o consultoría que no fueran obtenibles en el país a juicio de la autoridad competente en materia de transferencia de tecnología, siempre que estuviesen debidamente registrados y hubieran sido efectivamente prestados.*
- 2. El ochenta por ciento (80%) de los importes pagados por prestaciones derivadas en cesión de derechos o licencias para la explotación de patentes de invención y demás objetos no contemplados en el punto 1 de este inciso.*
- 3. El noventa por ciento (90%) de los importes pagados por las prestaciones mencionadas en los puntos 1 y 2 precedentes que no cumplimenten debidamente los requisitos exigidos por la Ley de Transferencia de Tecnología.*

En el supuesto de que en virtud de un mismo contrato se efectúen pagos a los que correspondan distintos porcentajes, de conformidad con los puntos 1 y 2 precedentes se aplicará el porcentaje que sea mayor.”

Los pagos que la consultante encuadra en el punto mencionado corresponden, según surge del contrato, al aporte de los medios y conocimientos técnicos y humanos necesarios para la instalación del sistema administrativo de una administradora de fondos de jubilaciones y pensiones y a su supervisión técnica.

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION

En el caso particular, no se tienen los elementos para considerar que el contrato pueda ser incluido en el mencionado inciso a); en consecuencia se concluyó que, en principio, debe aplicarse la normativa dispuesta en el inciso h) del artículo 93.

Con relación a la interpretación que debe darse al término 'causahabientes' en materia de derechos de autor, en el reciente fallo "Picapau SRL (TF 15.180-I) contra DGI", CNA Cont. Adm. Fed. sala IV, 29/9/00, se planteó si -tal como sostiene el ente fiscal- resulta aplicable al caso el artículo 93 inciso h) de la Ley del Impuesto a las Ganancias o bien, -como sostiene la actora- los pagos efectuados a beneficiarios del exterior encuadran en el inciso b) del artículo citado.

El Tribunal Fiscal entendió que correspondía aplicar el inciso b) del artículo 93 de la Ley del Impuesto a las Ganancias, pues las personas jurídicas no pueden ser creadoras de obras pero sí pueden ser titulares derivados de algunos derechos de autor. Subrayó que el titular originario era la persona en cabeza de quien nacía ese derecho, mientras que los titulares derivados eran las personas físicas o jurídicas que habían recibido la titularidad de algunos de los derechos del autor. Entendió, entonces, que en autos lo que se transmitió a la recurrente -persona jurídica- es el derecho de explotar económicamente los personajes de Walt Disney Co. - persona jurídica que tiene la propiedad del bien en cuestión -a través de un convenio entre partes. Concluyó el Tribunal a quo que se cumplió con los requisitos establecidos por la ley del gravamen en tanto el impuesto recayó directamente sobre el sujeto pasivo beneficiado -la licenciante- en virtud de haber cedido onerosamente a favor de la actora -licenciataria- los derechos para la explotación comercial convenida entre las partes.

La Cámara, por el contrario, entendió que la exención fijada por el artículo 20 inciso j) de la ley del gravamen está dirigida a promover la creatividad intelectual y a asegurar a sus creadores y herederos que la retribución que se otorga por su obra esté eximida del pago del tributo, quedando fuera de su alcance tanto los beneficios que obtengan los propios autores si la creación obedece a un encargo previo, o a una locación de obra, como aquellos supuestos en que el impuesto no recaiga directamente sobre el autor o sus herederos, sino que se derive de un contrato (ya sea de cesión o de venta) celebrado con anterioridad. En el caso de autos, el impuesto a las ganancias no recae directamente sobre el autor de la obra o sus derechohabientes, conforme lo exigido por el artículo 20 inciso j) por lo que no se cumplen los recaudos para encuadrar los pagos motivo del ajuste en el artículo 93 inciso b) de la ley del impuesto, debiendo aplicarse el inciso h) de dicho artículo que presume el 90% de los importes pagados al beneficiario del exterior constituyen ganancia de fuente argentina.

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION

La interpretación jurisprudencial restrictiva del término 'causahabientes' relegándolo solamente a los sucesores hereditarios de los derechos de autor, es trascendente en materia de alícuotas aplicables para las retenciones practicadas a beneficiarios del exterior en el pago de tales derechos por la utilización de licencias (vgr. software).

Los conceptos y distinciones hasta aquí vertidos se encuentran en la legislación vigente.

El tratamiento fiscal no es claro en el caso de la operación de descarga (download) del software directamente en el ordenador del comprador para su uso personal, sin la licencia de explotación. Las dudas se generan por lo novedoso del medio de transmisión de la información, la digitalización con su facilidad de manipulación, y las modalidades de negociación. Esto último, pues, como habíamos comentado en el punto anterior, para combatir la 'piratería del software' se han ideado estrategias de negociación como las 'licencias de sitio' y 'licencias de uso' para la protección de los derechos intelectuales.

En la adquisición de software producido en el exterior para ser utilizado en el país por un cliente nacional, la contratación puede ser estructurada de diversas formas (vgr. venta, licencia). Pero debe diferenciarse una licencia propiamente dicha de aquella referente al uso, esta última prohíbe la reproducción del software con excepción de la copia de seguridad (back-up).

Los problemas de calificación tributaria de las rentas obtenidas por la comercialización del software se dan en el ámbito internacional.

En algunos estados de Norteamérica el envío electrónico de la información es reputado una prestación de servicio. Tampoco es uniforme el régimen impositivo de la transmisión electrónica de software, algunos consideran que se trata de tangibles, mientras que otros lo califican como servicios. Ciertos estados distinguen entre 'standard software' y 'custom software', siendo el primero un tangible y el segundo intangible y sujeto al gravamen.¹²⁷

El Departamento del Tesoro de los Estados Unidos considera a la transferencia de programas de computación como transmisión de derechos de copyright si el adquirente obtiene uno o más de los siguientes derechos: 1) a hacer copias del programa para la distribución al público mediante venta, arrendamiento, etc; 2) a preparar programas derivados; 3) a ejecutar públicamente el programa; 4) a hacer exhibiciones públicas del programa.

¹²⁷ Asorey, Rubén "Un desafío para el derecho tributario latinoamericano del tercer milenio. El cibercomercio". PET N° 167, 28/10/98, p. 3. Ed. La Ley.

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION

La negociación del programa de ordenador sin alguno de los derechos enumerados será tratada como transferencia de un artículo registrado (copyrighted). Así, la venta de un programa 'shrink-wrap', que son los comercializados masivamente al público en general, aunque esté documentado como licencia, deberían considerarse como transferencia de un artículo registrado, dado que el comprador normalmente no adquiere el derecho a hacer copias para su ulterior distribución, ni puede preparar programas derivados.¹²⁸

Finalmente el Internal Revenue Services (IRS) de los Estados Unidos dictó una regulación atinente al intercambio electrónico de software, siguiendo los lineamientos trazados por el Departamento del Tesoro de dicho país en los que se ignora el método de comercialización del producto. Por ejemplo, el software transferido electrónicamente a un país extranjero tiene el mismo tratamiento impositivo que el transmitido por cd-rom o disco blando. Si bien la normativa se limita a las transacciones que involucren programas de computadoras, constituye un marco de referencia para todo tipo de bienes digitales.

En la conferencia ministerial de la OCDE, celebrada en Ottawa en 1998, se sugirió revisar el artículo 12 del Modelo de Convenio en sus Comentarios, clarificando la línea divisoria entre la cesión parcial de derechos de propiedad intelectual (generadora de cánones) y la adquisición de una copia del programa de ordenador (generadora de beneficios empresariales).

Actualmente a partir del párrafo 12.1. de sus Comentarios se contempla expresamente el caso del software, al que define como el programa, o serie de programas, conteniendo instrucciones ya sea para el proceso operacional de la computadora misma (software operativo) o para realizar otras tareas (software aplicativo). Existe una variedad de sistemas de transmisión del mismo, electrónicamente, por medios magnéticos o discos láser. Puede estar estandarizado, o hecho a medida. Puede transferirse junto al hardware o independientemente. El carácter de los pagos recibidos en transacciones del soporte lógico depende de la naturaleza de los derechos que el cesionario adquiere en el convenio en particular con respecto al uso y explotación del mismo. Los derechos sobre los programas de computadoras son una forma de propiedad intelectual. Aunque el término 'software' comunmente se use para describir tanto al programa –en el cual los derechos de propiedad intelectual (copyright) subsisten– como al medio al cual está incorporado, la mayoría de las leyes de copyright reconocen una distinción entre la propiedad intelectual (copyright) y el software que incluye una copia registrada (copyrighted).¹²⁹

¹²⁸ Doernberg, R. And Hinnekens, L. *Electronic commerce and international taxation*. IFA. Ed. Kluwer Law International, p.179.

¹²⁹ Traducción libre de los comentarios al artículo 12 del Modelo tipo de la OCDE.

El párrafo 13.1 de los Comentarios fija que los pagos por la adquisición parcial de derechos intelectuales representa una regalía por el uso del soporte lógico en diversas formas (exhibición en público, reproducción) sin cuya licencia se infringirían tales derechos.

Señala el párrafo 14 que en otro tipo de transacciones los derechos se limitan a los aspectos necesarios para el funcionamiento efectivo del programa para uso personal o empresarial, por ejemplo, el usuario puede realizar copias en su disco duro con fines de archivo, pero se prohíbe su reproducción o redistribución. Esto es común en los casos de adquisición de la copia registrada. La protección legal de los programas de ordenador puede variar de un país a otro. Sin embargo, los pagos originados por estas operaciones deberían considerarse beneficios empresariales del artículo 7 de los Convenios para evitar la doble imposición.

Se aclara que el método empleado en la transferencia de dicho producto es irrelevante. No interesa si el adquirente obtiene una copia o si la recibe directamente en el disco rígido vía conexión por módem.

Oliver Cuello¹³⁰ menciona jurisprudencia española sobre las adquisiciones de programas de ordenador estándar, esto es, ofrecidos al público de modo masivo o en serie, allí debe descartarse la existencia de rentas calificables como cánones, dado que no tiene lugar la cesión de derechos de propiedad intelectual.

Es válida la afirmación de Oliver Cuello¹³¹ en cuanto a que la calificación tributaria de las rentas procedentes de la transmisión de la propiedad de programas de ordenador requerirá la revisión de cada contrato para distinguir la cesión del mero derecho de uso del programa de los casos en que se transmiten los derechos de la propiedad intelectual sobre el mismo. En el caso de la cesión del mero uso tendrá lugar una compraventa cuyo objeto es la adquisición de un producto constituido por el soporte y la facultad de utilizar el programa para las necesidades propias del adquirente con las únicas limitaciones impuestas por la ley. Solo en el segundo supuesto se transmite la propiedad de los derechos de explotación, de los derechos de la propiedad intelectual.

La doctrina nacional ha tenido oportunidad de expresar sus ideas ante la falta de reglas impositivas concretas sobre el particular.

¹³⁰ Oliver Cuello, Rafael *Tributación del comercio electrónico*. Ed. Tirant lo Blanch "colección financiero". Valencia, 1999, p. 46.

¹³¹ Oliver Cuello, Rafael *Tributación del comercio electrónico*. Ed. Tirant lo Blanch "colección financiero". Valencia, 1999, p. 43.

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION

Yemma comenta que las transferencias de software pueden ser estructuradas como venta o prestación de servicios, los que, en ausencia de establecimiento permanente generalmente se encuentran exentos de la retención en el impuesto a las ganancias en el país del comprador. A los efectos de ser tratada como venta, el transferente debería garantizar al adquirente todo derecho sustancial sobre la propiedad, lo cual podría ser inaceptable para empresas que desarrollan habitualmente 'software', las que tienen una alta propensión a la protección del derecho de propiedad.

El desarrollo de 'software a medida' debería ser tratado como un contrato de servicios.

El quid de la cuestión es que los productores de programas de computación, amparados por el régimen de propiedad intelectual y en función de los usos y costumbres arraigados en el mercado, ceden el derecho de uso pero prohíben expresamente la posibilidad de reproducirlo y transferirlo a terceros. Si bien el sentimiento de los adquirentes del producto es que son verdaderos compradores del programa, la realidad jurídica, y a la vez económica, del productor es que sólo otorga el licenciamiento del uso del mismo, vendiendo el soporte físico, sobre el cual el adquirente tiene el pleno ejercicio del derecho de propiedad.¹³²

Gotlib aborda in extenso las modalidades de venta y licencia de software. En esta última el dominio permanece en el productor, que solamente otorga el uso del bien por un **limitado período de tiempo**. De acuerdo con la legislación argentina esta transacción produce renta proveniente de la explotación de un derecho (dominio) en el país. Pero en ciertos casos la distinción entre venta y licencia se diluye considerablemente.¹³³

Pone el ejemplo de una empresa del exterior que otorga al cliente nacional una licencia, de acuerdo con la cual este último tiene el derecho de usar el software para su propia empresa por la **totalidad de la vida restante**, y sólo puede copiar el software para fines de archivo. Asimismo, el acuerdo prohíbe que el usuario decompile o reverse el mismo y restringe el uso del cliente a una única plataforma en la que el programa será utilizado.

Diversos argumentos convalidan la caracterización de esta operatoria como venta a los fines impositivos, a pesar de la forma adoptada. La retención del control por parte del transferente, que pareciera resultar más propia de una licencia que de una venta, se ejerce sobre la propiedad intelectual subyacente y no sobre el objeto en que esta creación intelectual se materializa.

¹³² Yemma, Juan C. "Software (programas de computación): su tratamiento fiscal". DTE Errepar N° 196-julio/96- T.XVII, p. 130 y siguientes.

¹³³ Gotlib, Gabriel "Tratamiento en el impuesto a las ganancias de la importación de 'software'. Venta vs. licencia". DTE Errepar N° 184 -julio/95, p.20.

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION

Trazando un paralelo con otro material fruto de la propiedad intelectual: un libro, el adquirente, en este caso, posee un derecho perpetuo al uso del libro, pero no adquiere ningún derecho a la explotación comercial del derecho de autor subyacente.

El hecho de que el cliente esté habilitado a realizar copias con propósitos funcionales para el uso normal del programa, en modo alguno indica que pueda explotar comercialmente la propiedad intelectual subyacente en el mercado externo o interno.¹³⁴

Es decisiva para la caracterización de la operación la explotación comercial subsiguiente en el mercado del software anteriormente adquirido.

Entiende Gotlib¹³⁵ que si la empresa extranjera en el caso mencionado otorga el derecho exclusivo al adquirente nacional a reproducir el software y a comercializarlo únicamente en territorio argentino por un **período ilimitado de tiempo**, estaríamos en presencia de una licencia. Las características de **perpetuidad y exclusividad** no empecen a que exista una transferencia parcial de los derechos, cuya contraprestación debe ser tratada como regalía y sujeta a retención correspondiente. Si, por el contrario, en las mismas circunstancias no se otorgara derecho a comercialización alguno, deberíamos estar en presencia de una venta, con las consecuencias anteriormente descriptas.

Según Gotlib este criterio restrictivo para distinguir un contrato de licencia resulta consistente con la postura de la OCDE, que rechaza un enfoque puramente mecánico e intenta resolver la dicotomía enunciada conforme a la naturaleza económica de cada transacción.¹³⁶

En conclusión, atento a la inexistencia de una regulación fiscal específica para la comercialización on line de bienes y servicios a través de la red, rige plenamente la legislación vigente en la materia.

No parece ser imperioso el dictado de nuevas normas para la clasificación de los ingresos. Es determinante en la categorización impositiva un análisis exhaustivo de los hechos para discernir en cada situación si ha mediado o no la transmisión de derechos de propiedad intelectual. Solución que debería ser aplicable a todos los productos digitales.

¹³⁴ Gotlib, Gabriel "Tratamiento en el impuesto a las ganancias de la importación de 'software'. Venta vs. licencia". DTE Errepar N° 184 -julio/95, p.22.

¹³⁵ Gotlib, Gabriel "Tratamiento en el impuesto a las ganancias de la importación de 'software'. Venta vs. licencia". DTE Errepar N° 184 -julio/95, p.22.

¹³⁶ Gotlib, Gabriel "Tratamiento en el impuesto a las ganancias de la importación de 'software'. Venta vs. licencia". DTE Errepar N° 184 -julio/95, p.25.

Los problemas de caracterización de las rentas se generan cuando los acuerdos se instrumentan como licencias para su protección bajo la ley de propiedad intelectual, aunque muy a menudo este procedimiento no permite al cliente utilizar los derechos de autor que involucran los productos, por lo que económicamente sería asimilable a la venta de un artículo registrado (copyrighted). La negociación sin alguno de los derechos enumerados es una simple transferencia de un artículo, cualquiera sea la forma en que esté documentado el contrato.

No debe confundirse la cesión de derechos sobre la obra con la transmisión de los ejemplares de la misma. En este último caso sólo se trata de la venta de los elementos materiales de la creación no comprendiendo los derechos intelectuales subyacentes sino solo el dominio del bien tangible (cd-rom, libro, etc.).

Al otorgarse sólo el uso del bien al adquirente habría una compraventa que no debería dar lugar a que los rendimientos generados sean considerados fiscalmente como cánones.

La transacción on-line de bienes digitales tendría el mismo trato que la compraventa *off-line* de ese mismo producto en su versión clásica. El sistema tributario mostraría su neutralidad ante ambos tipos de operaciones, sin que el método de transmisión incida en la clasificación de la renta.

6.3. PRECIOS DE TRANSFERENCIA

Un importante volumen de transacciones internacionales ocurre entre empresas vinculadas. Precisamente esta falta de intereses contrapuestos característico de toda negociación, puede provocar un fenómeno preocupante para las administraciones tributarias: las alteraciones en los precios, que no reflejan la realidad del mercado dada la sobrefacturación, subfacturación, empleo de figuras inadecuadas (subcapitalización).

Precio de transferencia es el monto cobrado por un segmento de la organización –por un producto o servicio- que el mismo provee a otro segmento de la misma organización.

García Cozzi¹³⁷ coincide con el informe de la OCDE de 1995 en que frecuentemente las distintas unidades de una misma entidad multinacional negocian entre sí como si fueran partes independientes. Es por ello que el término precio de transferencia es usado a veces con un

¹³⁷ García Cozzi, José “Precios de transferencia”. *Reforma Tributaria del '99. Análisis crítico de la ley 25.063*. Editorial Errepar, p. 94

sentido peyorativo, implicando que se trata de trasladar renta imponible de una jurisdicción con impuesto alto a otra con impuesto bajo. Contra eso, la OCDE sostiene que la consideración de los problemas de precios de transferencia no debiera ser confundida con las cuestiones de fraude fiscal.

Cuando los precios de transferencia no reflejan los valores de mercado, las ganancias y pérdidas impositivas pueden resultar distorsionadas. Por lo que deben introducirse ajustes para obtener un valor que sea el que podría esperarse de operaciones entre partes independientes en operaciones similares o comparables en condiciones de mercado.

El principio está contenido en el Modelo de Convenio de la OCDE, cuyo artículo 9 formula que habrá: "*Empresas asociadas*

1. *Cuando*

- a) *una empresa de un estado contratante participe directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa del otro Estado contratante, o*
- b) *unas mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de un Estado contratante y de una empresa del otro Estado contratante,*

En uno y otro caso las dos empresas estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios que habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir dichas condiciones, y que de hecho no se han realizado a causa de las mismas, podrán incluirse en los beneficios de esa empresa y sometidos a imposición en consecuencia.

2. *Cuando un Estado contratante incluya en los beneficios de una empresa de ese Estado –y someta, en consecuencia, a imposición –los beneficios sobre los cuales una empresa del otro Estado contratante ha sido sometida a imposición en ese otro Estado, y los beneficios así incluidos son beneficios que habrían sido realizados por la empresa del Estado mencionado en primer lugar si las condiciones convenidas entre las dos empresas hubieran sido las que se hubiesen convenido entre empresas independientes, ese otro Estado practicará el ajuste correspondiente de la cuantía del impuesto que ha percibido sobre esos beneficios. Para determinar dicho ajuste se tendrán en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio y las autoridades competentes de los Estados contratantes se consultarán en caso necesario”.*

Afirma Mc Ewan¹³⁸ que es un tema inherente a la necesidad de recaudación y de aplicación correcta de la materia imponible en el impuesto a las ganancias. Este no es un problema de las

¹³⁸ Mc Ewan, Juan "Aspectos problemáticos de la aplicación de las reglas de precios de transferencia. Comparabilidad. Análisis funcional. Métodos". Criterios Tributarios Nº 130/131, p.86.

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION

empresas, sino de los países, de los fiscos. Cada fisco debe hacerse respetar debidamente de acuerdo a sus parámetros legales y a lo que cada legislación nacional indique coordinadamente con el resto de los países.

El ‘principio de arm’s length’, ‘regla del operador independiente’ o ‘regla del precio normal de mercado abierto’ radica en el trato en igualdad de condiciones, reflejo de la libre competencia, como si las operaciones se realizaran entre entes independientes.

Se advierte la aplicación de la regla del operador independiente en nuestra ley de impuesto a las ganancias, en el artículo 8º, referido a las exportaciones e importaciones; en el artículo 14 que contempla las relaciones entre empresas locales de capital extranjero y sus controlantes del exterior; y en el artículo 15 que además ha recogido, como luego veremos, las innovaciones en materia de precios de transferencia.

Asimismo, se consagra el principio de precio normal de mercado entre partes independientes en los artículos 129 y 130 de la ley del gravamen para el caso de rentas de fuente extranjera obtenidas por residentes en el país. La primera norma apunta a las prestaciones efectuadas entre el residente en el país y su establecimiento estable en el exterior, o por este último con otros establecimientos del mismo titular instalados en terceros países. La segunda disposición regula las transacciones realizadas por un residente en el país o por sus establecimientos estables instalados en el exterior, con personas u otro tipo de entidades domiciliadas, constituidas o ubicadas en el extranjero con las que los primeros estén vinculados.

El artículo sin número a continuación del 15 indica que *“A los fines previstos en esta ley, la vinculación quedará configurada cuando una sociedad comprendida en los incisos a) y b) del primer párrafo del artículo 49, un fideicomiso previsto en el inciso agregado a continuación del inciso d) dedicho párrafo del citado artículo o un establecimiento contemplado en el inciso b) del primer párrafo del artículo 69 y personas u otro tipo de entidades o establecimientos domiciliados, constituidos o ubicados en el exterior, con quienes aquellos realicen transacciones, estén sujetos de manera directa o indirecta a la dirección o control de las mismas personas físicas o jurídicas o éstas, sea por su participación en el capital, su grado de acreencias, sus influencias funcionales o de cualquier otra índole, contractuales o no, tengan poder de decisión para orientar o definir la o las actividades de las mencionadas sociedades, establecimientos u otro tipo de entidades”*.

Cuando no es factible hallar el precio comparable, se recurre supletoriamente a métodos de ajuste basados en parámetros de referencia que se reputan los más adecuados.

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION

La OCDE ha recomendado los métodos básicos que aseguren la aplicación del principio del 'arm's length', que han sido recogidos por diversa legislación extranjera.¹³⁹

Nuestra ley de impuesto a las ganancias en su artículo 15 primer párrafo dispone la facultad de la Administración Federal de Ingresos Públicos de determinar la materia imponible a través de promedios, índices o coeficientes que a tal fin establezca con base en resultados obtenidos por empresas independientes dedicadas a actividades de iguales o similares características.

Esta obligación debe ser cumplida no sólo respecto de aquellas empresas con las que exista una relación de vinculación, directa o indirecta, en su capital, control o dirección, sino también respecto de aquellas otras empresas o establecimientos del extranjero en los cuales participen directa o indirectamente las sociedades, personas o grupos de personas, que tengan el control de la empresa local. Se consideran así tanto las situaciones de control directo o indirecto definidas en el artículo incorporado a continuación del 15 de la ley del gravamen, como las operaciones en las que participan sujetos no relacionados entre sí en forma directa pero que se encuentran sometidos a un control común.¹⁴⁰

El artículo 15 en su tercer párrafo fija que serán utilizados los métodos que resulten más apropiados de acuerdo con el tipo de transacción realizada.

La reforma introducida por ley 25.239 contempló en el artículo 15 quinto párrafo que *"A los efectos previstos en el tercer párrafo, serán de aplicación los métodos de precios comparables entre partes independientes, de precios de reventa fijados entre partes independientes, de costo más beneficios, de división de ganancias y de margen neto de la transacción, en la forma y entre otros métodos que, con idénticos fines, establezca la reglamentación"*.

Se observa una enumeración de los métodos básicos, pero sin definirlos, pues esta facultad queda reservada a la reglamentación, que además puede fijar otros medios con idénticos fines.

Aunque no hay una conexión entre el tema precios de transferencia y el comercio electrónico, aquel ha sido identificado como uno de los retos cruciales que se le imponen al aspecto impositivo del e-commerce.

¹³⁹ Excede el objeto del presente trabajo analizar cada uno de los métodos de ajuste, por lo que nos remitimos a la bibliografía pertinente: García Cozzi, José "Precios de transferencia". *Reforma Tributaria del '99. Análisis crítico de la ley 25.063*. Editorial Errepar, p. 107; "Los precios de transferencia en el inicio del siglo XXI". Oficina Internacional de documentación fiscal –IBFD– Países Bajos. Boletín Afip N° 31 –febrero/2000, p.191.

¹⁴⁰ Campagnale, N., Catinot, S. y Parrondo, A. *EL impacto de la tributación sobre las operaciones internacionales*. Ed. La Ley, p. 192.

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION

El Comité de Asuntos Fiscales, en oportunidad de la Conferencia de la OCDE en Ottawa 1998, expresó que el comercio electrónico no produce nuevos problemas, ni dimensiones categóricamente diferentes en lo relativo a precios de transferencia. Sólo hace que afloren más rápidamente los viejos inconvenientes. En adición, la casi instantánea transmisión de información por redes y el poder de derribar fronteras pueden incrementar los obstáculos para las administraciones tributarias para identificar, rastrear y cuantificar las operaciones extrafronterizas (cross-border).¹⁴²

Las dificultades más relevantes que ha identificado la OCDE son:¹⁴³

- A) Aplicar el método negociado
- B) Establecer factores de comparabilidad y desarrollar un análisis funcional
- C) Aplicar los métodos tradicionales de transacción
- D) El tratamiento impositivo a los negocios integrados
- E) Fijar y cumplir con los requisitos relacionados al suministro de información y documentación apropiadas.

La experiencia de las administraciones tributarias en materia de precios de transferencia en el cibercomercio hasta el momento es bastante limitada, por lo que no es fácil efectuar un análisis descriptivo de la situación, dado el estadio primitivo en que éste se encuentra.

La conclusión preliminar del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE es que el lineamiento acerca de precios de transferencia existente es aplicable a la especial circunstancia de los grupos multinacionales que conducen sus negocios por medio del comercio electrónico. Como resultado de ello, los métodos tradicionales de transacción son todavía preferidos para fijar el principio del 'arm's length'.¹⁴⁴

Se ha sostenido que es inapropiado evaluar el total impacto de estos métodos. Sin embargo, no hay una razón particular para abandonarlos en este contexto. Cada uno de ellos debe ser examinado en atención a su potencial adaptación a los sectores que son relevantes para el cibercomercio.¹⁴⁵

¹⁴² Schwarz, Jonathan "Transfer pricing and electronic commerce". Bulletin for International Fiscal Documentation N° 7. 1999, p. 286.

¹⁴³ Schwarz, Jonathan "Transfer pricing and electronic commerce". Bulletin for International Fiscal Documentation N° 7. 1999, p. 286.

¹⁴⁴ Schwarz, Jonathan "Transfer pricing and electronic commerce". Bulletin for International Fiscal Documentation N° 7. 1999, p. 286.

¹⁴⁵ Schwarz, Jonathan "Transfer pricing and electronic commerce". Bulletin for International Fiscal Documentation N° 7. 1999, p. 287.

Las autoridades impositivas deben monitorear el desarrollo del e-commerce, ya que este nuevo escenario presenta algunos aspectos que deben ser estudiados detenidamente.

Las firmas multinacionales invierten grandes sumas de dinero en las llamadas intranets o redes privadas en el seno de una empresa, que permiten intercambiar información entre el personal de la misma en formato digital a un costo bajo, sin fronteras ni horarios en forma casi instantánea. En el ámbito descrito es cada vez más normal que proyectos en marcha se trasladen por vía telemática al finalizar la jornada laboral a las filiales extranjeras para continuar el trabajo.¹⁴⁵

Las corporaciones han desarrollado sus propias redes de comunicación por medio de las cuales transmiten valiosos bienes, como know how, secretos comerciales, dado que no tienen confianza en la seguridad que ofrece internet.

Además, no es fácil demostrar que un precio de transferencia es artificial si no existe un valor de mercado correspondiente a transacciones análogas. Esto se acentúa cuando el objeto está constituido por bienes digitales que circulan por las redes con sustento en soportes telemáticos, pues, según vimos anteriormente, es complejo caracterizar la renta obtenida dadas las variadas modalidades de adquisición: cesión de derechos, o simplemente la obtención del bien en soporte informático, de la misma forma que podría hacerse sobre otro tipo de soporte.

En los contratos de cesión de derechos de la propiedad intelectual el autor original transfiere hacia determinado individuo o entidad la titularidad de la obra o los derechos a su explotación mediante reproducción o transmisión y recibe una única contraprestación pecuniaria en el caso de cesión plena de los derechos o importes periódicos (regalías fijas mensuales o porcentajes sobre ventas) en la cesión parcial de derechos.

En los bienes intangibles, esto es, los derechos para el uso de activos industriales como patentes, marcas, diseños, modelos, y los derechos de la propiedad intelectual, la aplicación de métodos para la determinación de los precios de transferencia resulta difícil en las operaciones entre empresas controladas.

García Cozzi¹⁴⁶ menciona que la OCDE ha estipulado que en el cálculo de las prestaciones de acuerdo al principio 'arm's length' deben tenerse en cuenta una serie de factores, tales como:

¹⁴⁵ Oliver Cuello, Rafael *Tributación del comercio electrónico*. Ed. Tirant lo Blanch "colección financiero". Valencia, 1999, p. 66

¹⁴⁶ García Cozzi, José "Precios de transferencia". *Reforma Tributaria del '99. Análisis crítico de la ley 25.063*. Editorial Errepar, p. 131

beneficios esperados de los intangibles, limitaciones geográficas para el uso de los bienes, restricciones para las exportaciones en razón de los derechos cedidos, inversión de capital y de maquinaria especial, tipo de licencias concedidas.

El método de precio comparable no controlado¹⁴⁷ puede ser aplicable cuando el mismo dueño ha licenciado intangibles en circunstancias comparables a empresas independientes. Para la venta de bienes con tecnología incorporada puede también ser usado el método de precio comparable no controlado.

Pero en el caso de bienes intangibles muy valiosos puede ser difícil hallar situaciones comparables. Si ambas partes tienen la propiedad de intangibles valiosos, o activos únicos, aparece aconsejable utilizar el método de la partición o división de utilidades.¹⁴⁸

Para determinar si las condiciones de una operación de intangibles responden al criterio del 'arm's length' puede recurrirse al monto, naturaleza e incidencia de los costos incurridos en el desarrollo o mantenimiento de los bienes para evaluar el posible valor relativo de las contribuciones de cada parte, en especial cuando se use el método de división de utilidades.¹⁴⁹

Otro reto para las autoridades fiscales es la documentación con sustento en soportes distintos al papel, por la necesidad de desarrollar una tecnología capaz de interrogar los sistemas informáticos de las empresas. Retomaremos esta cuestión a propósito de la fiscalización en un ambiente informático en el capítulo XI.

¹⁴⁷ El **método de precio comparable no controlado** implica cotejar el precio de bienes o servicios transferidos e una operación entre empresas asociadas, con el precio pactado en una operación no controlada comparable. Si hay diferencias entre ambos parámetros, esto puede indicar que las condiciones de negociación entre las empresas controladas no eran las de un precio normal de mercado abierto y puede requerirse un ajuste tomando el vigente en la operación no controlada. Se reconoce la dificultad en identificar una transacción no controlada que pueda ser comparable. Si se logra, éste es el método más directo y confiable.

¹⁴⁸ El **método de división de utilidades** persigue la eliminación del efecto sobre las utilidades de las condiciones existentes en una operación controlada por la vía de determinar la división de beneficios que empresas independientes podrían haber esperado obtener al entrar en las operaciones. Primero se identifica la utilidad a ser dividida entre empresas asociadas en las transacciones controladas en las que están vinculadas. Luego, reparte esas utilidades entre las entidades asociadas sobre bases económicas que se aproximen a la distribución de beneficios que podrían haberse anticipado y reflejado en un acuerdo hecho conforme al principio de precio normal de mercado abierto. Una de sus ventajas es que este medio no se basa directamente en operaciones comparables y por ende puede ser usado en casos en que ninguna operación independiente puede ser identificada. García Cozzi, José "Precios de transferencia". *Reforma Tributaria del '99. Análisis crítico de la ley 25.063*. Editorial Errepar, p. 132

¹⁴⁹ García Cozzi, José "Precios de transferencia". *Reforma Tributaria del '99. Análisis crítico de la ley 25.063*. Editorial Errepar, p. 132

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION

Dado que un gran número de sujetos tributarios utilizan computadoras, no sólo para la búsqueda de intercambio de información, sino en forma principal para la realización de operaciones comerciales, Díaz¹⁵⁰ asigna gran importancia al documento electrónico, formalizado a la distancia, por su incidencia en la forma moderna de los negocios y sobre todo en el lugar en que el mismo toma territorialidad.¹⁵¹

Díaz¹⁵² expresó que si se pretenden evitar los fraudes que la doctrina pronostica, la relocalización ardidosa de los hechos imposables, y demás supuestos de vaciamiento tácito de las fuentes tributarias locales, ha llegado la hora para que los funcionarios fiscales tomen debida cuenta de lo que antecede, en cuyo caso es mandato de la autoridad capacitar a su personal en esta problemática, bajo el rigor del derecho comparado y de los principios de la internacionalidad tributaria.

Según Oliver Cuello¹⁵³ se debe incrementar el empleo de inspecciones tributarias simultáneas, que son formas de asistencia mutua entre las administraciones, y están comprendidas dentro del ámbito de aplicación del artículo 26 del Modelo de Convención de la OCDE, que fija la cooperación entre las autoridades competentes de los países contratantes. Asimismo, es necesario intensificar el intercambio de información.

Una manera de evitar disputas son los refugios seguros, o safe harbours, son mecanismos que permiten, bajo ciertas circunstancias, aplicar un conjunto determinado de normas. Los contribuyentes conocen por anticipado a que banda de precios o tasas de beneficios deberían atenerse para acogerse al refugio seguro. Para ajustarse a esas condiciones, tienen que aplicar un método simplificado, casi siempre una medida de rentabilidad, que les evita buscar transacciones comparables.¹⁵⁴

¹⁵⁰ Díaz, Vicente O. "Hacia un concepto comprensivo de Establecimiento Permanente en la actualidad y sus defectos en las relaciones tributarias internacionales". Informe del relator General. 8º Congreso Tributario del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal. Pinamar, 4 al 7 de octubre de 2000, p. 533

¹⁵¹ Para profundizar acerca del aspecto espacial en la celebración de un contrato electrónico (lugar de perfeccionamiento) para determinar la legislación aplicable y el órgano jurisdiccional competente, nos remitimos al Anexo V, punto 5.1.2.

¹⁵² Díaz, Vicente O. "Hacia un concepto comprensivo de Establecimiento Permanente en la actualidad y sus defectos en las relaciones tributarias internacionales". Informe del relator General. 8º Congreso Tributario del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal. Pinamar, 4 al 7 de octubre de 2000, p.531

¹⁵³ Oliver Cuello, Rafael *Tributación del comercio electrónico*. Ed. Tirant lo Blanch "colección financiero". Valencia, 1999, p. 67

¹⁵⁴ Campagnale, N., Catinot, S. y Parrondo, A. EL impacto de la tributación sobre las operaciones internacionales. Ed. La Ley, p. 122.

Otra vía de solución son los acuerdos anticipados de precios, que permiten a los contribuyentes convenir con los fiscos involucrados aspectos relacionados con la materia (métodos de ajuste, criterios a seguir en relación a los acontecimientos futuros), lo cual brinda a las partes certeza respecto al efecto fiscal de tales transacciones. Proporcionan la oportunidad de consulta y cooperación en un entorno de ‘no enfrentamiento’, estimulando el flujo de información, evitándose fiscalizaciones costosas y posibles litigios.

6.4. PAISES DE BAJA O NULA TRIBUTACION

Se suele distinguir entre países de baja o nula tributación y paraísos fiscales (tax haven), reservándose esta última denominación para aquellos territorios que no ofrecen medidas claras en la lucha contra operaciones ilícitas de lavado de dinero y narcotráfico.

Razones de competencia fiscal han motivado su existencia para brindar un tratamiento favorable a ciertas operaciones, atrayendo el capital extranjero.

La confidencialidad, el secreto y el anonimato en que se desenvuelven los movimientos de cuentas bancarias, las diversas transacciones y la titularidad de acciones de sociedades domiciliadas en el mismo caracterizan en mayor o menor medida a estos lugares donde rige el secreto bancario, comercial y registral. Predomina además la ausencia de controles de cambio y la libre circulación de capitales.

Estas jurisdicciones impiden la negociación de cualquier clase de convenio que regule el intercambio de información, siendo éste uno de los indicadores que refleja, frente a la comunidad internacional, la voluntad de configurarse como una zona de tributación privilegiada. Aún disponiendo de dicha cláusula, en la práctica, las actuaciones se ven limitadas alegando que la realización de las mismas supone develar un secreto comercial o industrial, o aduciendo razones de práctica administrativa que impiden su aplicación, o pueden optar por dilatar los plazos de entrega de la documentación requerida.¹⁵⁵

Las personas físicas, sobre todo en caso de importantes rentas, artistas, deportistas y personas jubiladas pueden disfrutar de estos privilegios fiscales, aunque normalmente sea requisito la residencia en el país. Las personas jurídicas capitalizan las ventajas de la no sujeción al impuesto de beneficios obtenidos por las empresas constituídas en aquellos lugares, así como

¹⁵⁵ Ordóñez Gonçalves, Luis “Los paraísos fiscales”. <http://usuarios.iponet.es/casinada/24paraf.htm>.

de los dividendos que se perciben de las filiales, la absoluta libertad de movimientos para los capitales y la ausencia de control de cambio.

En nuestro país la ley de impuesto a las ganancias en su artículo 21 prescribe que las exenciones o desgravaciones fijadas en la ley no serían aplicables cuando las mismas tuvieran por objeto la transferencia de ingresos a fiscos extranjeros. El artículo 14 de la citada norma establece que las transacciones desarrolladas entre empresas vinculadas deben responder a las condiciones que hubieran concertado partes independientes.

Por su parte, la ley de procedimiento fiscal N° 11.683 en su artículo 2° fija la facultad de prescindir de las estructuras jurídicas por las que el contribuyente instrumentara una operación cuando las mismas fueran inadecuadas de acuerdo a la realidad económica.

En numerosa jurisprudencia (entre otros, fallos “Daglio, E.” CNA CAF I 28/12/87; “Trebas S.A” CSJN 14/9/93; “Lacasa, F.” CNA CAF 1/10/92) se puso de manifiesto que no debía tomarse como presunción del artículo 25 de la ley 11.683 referente a los incrementos patrimoniales no justificados a los fondos provenientes de jurisdicciones reputadas de baja tributación, sino que la autoridad fiscal debía proveer pruebas que demostraran que los importes impugnados se originaron en transacciones realizadas efectivamente en el país.

La ley del impuesto a las ganancias fija en su actual artículo 15 segundo párrafo que *“Las transacciones que establecimientos estables domiciliados o ubicados en el país o sociedades comprendidas en los incisos a) y b) y los fideicomisos previstos en el inciso agregado a continuación del inciso d) del primer párrafo artículo 49, respectivamente, realicen con personas físicas o jurídicas domiciliadas, constituidas o ubicadas en los países de baja o nula tributación que, de manera taxativa, indique la reglamentación, no serán consideradas ajustadas a las prácticas o a los precios normales de mercado entre partes independientes.”*

Se establece la presunción de que las operaciones con países de baja o nula fiscalidad no son consideradas ajustadas a las prácticas o precios normales de mercado abierto. Ello abarca a toda clase de empresas.

Según Scalone¹⁵⁶ se ratifica, entonces, que la obligación de realizar ajustes por precios de transferencia es aplicable no sólo a operaciones con empresas vinculadas de ‘tax havens’, sino a cualquier operación (con empresas vinculadas o no vinculadas). Para el autor esto constituye una clara extralimitación de la ley para alcanzar a transacciones entre entes independientes que excede el marco aplicable a los precios de transferencia. Revela esta normativa un

¹⁵⁶ Scalone, E “Precios de transferencia. Situación actual en Argentina”. DTE Errepar N° 240 –marzo/00- p.1033.

reconocimiento de la incapacidad que ha tenido el Organismo Recaudador hasta el presente de controlar el cumplimiento de tributario en operaciones realizadas con paraísos fiscales, sin necesidad de apelar a un régimen que es aplicable en realidad a otros efectos.

Asimismo, la ley 25.239 indica que la reglamentación establecerá en forma taxativa cuáles son los países considerados de ‘baja o nula tributación’.

La reforma a la ley del gravamen introducida por ley 25.063 admitía la oposición de prueba en contrario de la presunción legal aplicable a operaciones con empresas de paraísos fiscales. Luego, la ley 25.239 eliminó esta posibilidad, por lo que en la totalidad de los casos de sujetos locales que efectúen operaciones con personas de dichas jurisdicciones están obligadas a apelar a los procedimientos fijados por la ley en materia de precios de transferencia, y no a cualquier otro medio de prueba, a fin de determinar si existirán ajustes a los precios pactados.

La problemática impositiva del comercio electrónico se agrava por: la existencia de países de baja o nula fiscalidad; la transmisión de información en forma casi instantánea por redes que derriban fronteras, impidiendo a las administraciones identificar, rastrear y cuantificar los negocios que desde allí se operan hacia cualquier parte del planeta.

Especial énfasis requieren las prestaciones de servicios y transferencias de intangibles (cesiones de derechos), por la necesidad de verificar que las contraprestaciones correspondan a operaciones efectivamente realizadas y no constituyan transacciones ficticias.

Indica Ordóñez Gonçalves¹⁵⁷ que basta con que exista sólo una zona de baja tributación y allí irán a parar empresas, multimillonarios y el crimen organizado. Mientras no se produzca una conciencia social ética de todos los implicados y respeto hacia los derechos y hacia el cumplimiento de la ley, cada individuo intentará conseguir su maximización personal al menor coste posible, utilizando los recursos a su disposición, pues considerará que el beneficio logrado es mayor que el perjuicio que pueda obtener por una sanción.

¹⁵⁷ Ordóñez Gonçalves, Luis “Los paraísos fiscales”. <http://usuarios.iponet.es/casinada/24paraf.htm>.

CAPITULO VII
IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

7.1. CRITERIOS JURISDICCIONALES DE LA IMPOSICION

Existen dos grandes pilares de la tributación en el comercio: i) sobre la renta, que es una modalidad de imposición directa, y ii) sobre el consumo, imposición indirecta que constituye una forma de control de la primera.¹⁵⁸

En los gravámenes sobre el consumo conviene diferenciar:

* El modelo europeo, de tipo general y plurifásico como es el IVA, Impuesto al Valor Añadido, o Agregado, en nuestro entorno.¹⁵⁹

* El sistema de los EEUU, basado en el *Sales and Use Tax*, que no es un impuesto federal, por lo que carece de uniformidad entre los diversos Estados norteamericanos. Y es monofásico, se aplica sobre el comercio minorista cuando el bien o servicio llega al consumidor final.

No existen tratados internacionales en materia de impuestos sobre el consumo, pero las comunidades mundiales adoptan alguno de los siguientes dos principios de imposición para amoldar estas operaciones a sus regímenes internos.

Uno es el criterio de país de destino/consumo, que concede la potestad al estado donde se encuentra radicado el comprador. Así, queda gravada la utilización del bien dentro de su territorio y se eximen las exportaciones, como una forma de estimular a las mismas.

Afirma Mc Ewan que es beneficioso para los países como el nuestro, importadores, pues los estados productores de bienes o servicios ceden soberanía fiscal sobre los productos que exportan. Y cita a Amigo quien entiende que su justificación legal radica en el hecho de ser el precio que los ciudadanos pagan para vivir en sociedad, o principio del 'benefit to consumer',

¹⁵⁸ El criterio de clasificación basado en la exteriorización de capacidad contributiva, adoptado por Griziotti, reputa a dicha manifestación directa o inmediata en los tributos que recaen sobre la renta o el patrimonio, e indirecta o mediata en aquellos que gravan el gasto, el consumo o bien la transferencia de riqueza tomados como índice o presunción de la existencia de capacidad contributiva.

¹⁵⁹ Existen gravámenes de tipo selectivo sobre el consumo. No es nuestro propósito analizar esta modalidad.

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION

por el cual parecería que carece de sentido que los consumidores de los países importadores estén contribuyendo al sostenimiento y funcionamiento del país exportador de los mismos.¹⁶⁰

El otro criterio es el de país de origen, por el cual un estado grava la totalidad de la producción sea con destino interno o externo.

Comenta Mc Ewan¹⁶¹ que no es tan generalizado en su utilización, ya que los estados productores al aplicarlo otorgarían ventajas competitivas (en razón de precio) sobre otros estados al tratar de insertar sus productos en este nuevo mundo globalizado.

La regla básica en el caso de mercaderías es gravar en el lugar de consumo. En el caso de los servicios es más complicado, aunque se suelen tomar como parámetros: i) el lugar de establecimiento del prestador, ii) donde se ubique el consumidor, o iii) el lugar de su utilización económica.

La Sexta Directriz del Consejo de las Comunidades Económicas Europeas ha fijado como principio esencial que ciertos servicios sean gravados donde el proveedor tiene su negocio o donde posee otro establecimiento desde el cual se ha prestado el servicio. Las excepciones serían los servicios vinculados a la tierra que se gravan, generalmente, donde está situada ésta; el transporte que tributa, en principio, donde tiene lugar; algunos servicios como los culturales, de ocio o artísticos son imposables donde se realizan. Aquellos intangibles o relacionados con lo intelectual (vgr. copyrights, licencias, publicidad, servicios profesionales y de consultoría, transacciones financieras) tributan en el lugar en el cual el cliente está instalado o tiene el establecimiento permanente que recibe el servicio.

En el área de telecomunicaciones la Ley 37/1992 del IVA, del 28 de diciembre, llevaba su tributación al país donde se radicaban la sede o establecimiento permanente de quien los prestaba. Ello determinó una pérdida recaudatoria de los estados de la Unión Europea, por los servicios utilizados dentro del territorio comunitario y que hubieran sido contratados con empresas establecidas en terceros estados, pues quedaban fuera del gravamen en virtud de la 'regla general'. Además, la tecnología moderna (ej. satélites) posibilita que los proveedores brinden servicios de telecomunicaciones, sin por ello tener un establecimiento comercial tangible en el país de consumo.

¹⁶⁰ Mc Ewan, Juan "E- commerce y su problemática ante el impuesto al valor agregado". PET N° 209, 27/7/00, p.4. La Ley

¹⁶¹ Mc Ewan, Juan "E- commerce y su problemática ante el impuesto al valor agregado". PET N° 209, 27/7/00, p.4. La Ley.

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION

El Consejo de la Comunidad Europea autorizó, por Decisión del 17 de marzo de 1997, a los estados miembros a aplicar una excepción al artículo 9 de la Sexta Directiva del IVA (77/388/CE) para que los servicios de telecomunicación se puedan ubicar donde radique la sede o establecimiento del destinatario, salvo que sea empresario o profesional y resida en un estado miembro, en cuyo caso regirá el criterio de la sede del prestador.

Los criterios sobre suministros se insertan en dos categorías: aquellas que dependen de la identificación del establecimiento permanente (perteneciente al proveedor, en algunos casos, y al consumidor, en otros) y aquellas que se basan en el lugar de realización o de recepción del servicio, sin tener en cuenta donde se ubica el prestador o consumidor.¹⁶²

La institución del establecimiento permanente ocasiona inconvenientes aún en el comercio tradicional. El alcance de la expresión en este gravamen es mayor y, por tanto, no coincidente con el de la imposición directa. Se sostiene¹⁶³ que la noción brindada en el Modelo de Convenio de la OCDE no bastará para resolver las cuestiones vinculadas al IVA.

Internet facilita que muchos de los productos y servicios se ofrezcan sin necesidad de personal, ni de instalación. Estas nuevas tecnologías de comunicación implicarán cada vez más que el país donde se consume el bien o se hace uso del servicio no tiene por qué coincidir con aquel donde el proveedor o el cliente está establecido.

Surgen en relación con el comercio electrónico los mismos inconvenientes que en la imposición sobre la renta, para aplicar los criterios de 'sede de dirección efectiva' y 'establecimiento permanente'.

En nuestro país, no existe un tratamiento diferencial en la ley del IVA para los bienes y servicios remitidos en forma directa por redes telemáticas, por lo que debemos remitirnos a la normativa vigente.

Dado que la imposición indirecta envuelve a consumidores finales la regla básica para la localización de las operaciones radica primordialmente en el lugar de consumo de los bienes o el lugar de efectiva utilización o explotación de servicios.

¹⁶² Owens, Jeffrey "El inspector financiero llega al espacio cibernético". Hacienda Pública Española N° 144-1/1998. Instituto de Estudios Fiscales, p. 140 y siguientes.

¹⁶³ Lejeune, I, Vanham, B., Verlinden, I., and Verbeken, A., "Does cyber-commerce necessitate a revision of international tax concepts?". Part I: European Taxation, January 1998, p.2.

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION

Se aplica el principio país de destino según el cual deben soportar la carga los habitantes del territorio en que se consumen los bienes y servicios, ello implica que:

- i) Se eximen las exportaciones. Este régimen permite el recupero de los créditos fiscales asociados a las mismas
- ii) Se gravan las importaciones en general.

La ley del impuesto al valor agregado N° 23.349 (t.o.1997 y sus modificaciones) en su artículo 1° inciso a) incluye dentro de su objeto a las ventas de cosas muebles, cuya delimitación espacial radica en que estén situadas o colocadas en el territorio del país.

El decreto reglamentario (t.o. s/decreto 692/98 y sus modificaciones) en su artículo 1° fija que *“A los efectos previstos en el inciso a) del artículo 1° de la ley, las cosas muebles de procedencia extranjera sólo se consideran situadas o colocadas en el territorio del país cuando hayan sido importadas en forma definitiva”*.

En materia de servicios, el artículo 1° inciso b) de la ley mencionada mantiene la gravabilidad genérica ‘cuando fueran realizados en el territorio de la Nación’. Y regló una disposición específica para las telecomunicaciones internacionales.

En cuanto a las importaciones definitivas de cosas muebles (artículo 1° inciso c)), el decreto reglamentario (t.o. s/decreto 692/98 y sus modificaciones) en su artículo 2° establece que *“A los fines de la ley y este reglamento se entenderá por importación definitiva la importación para consumo a que se refiere el Código Aduanero”*.

La ley 25.063 (B.O 30/12/98) incorporó como hecho imponible en el inciso d) del artículo 1° a la importación de servicios, con énfasis en la utilización o explotación efectiva de los mismos en el país. A condición de que los prestatarios sean sujetos del impuesto por otros hechos imponibles y revistan la calidad de responsables inscriptos.

El comprador o prestatario es el responsable del ingreso del gravamen, debiendo liquidar y abonar el mismo, pudiéndose computar a posteriori el impuesto pagado como crédito fiscal con los requisitos que fija la ley. Este mecanismo se conoce en la doctrina comparada como reverse charge o cargo reverso.

El mecanismo de autoliquidación es muy usado en la relación business to business (“B2B”) y la OCDE lo considera efectivo y de bajo costo de cumplimiento. La posibilidad de extenderlo a consumidores privados (“B2C”) se halla en estudio, aunque el grupo de técnicos (TAG)

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION

dedicado al impuesto al consumo estima que en operaciones B2C no es una opción práctica desde una perspectiva tecnológica.¹⁶⁴

El grupo de trabajo sobre impuesto al consumo de la OCDE¹⁶⁵ ha considerado la posibilidad de registración de las empresas a partir de cierto volumen de operaciones en cada estado, con obligación de darse de alta en el mismo. Se sostuvo que esta alternativa podría incrementar los costos de la administración fiscal (vgr. auditorías, recaudación) y el costo de cumplimiento para las compañías, particularmente en aquellas que actúan en varias jurisdicciones con mínimos volúmenes de venta. Aunque interinamente sería adoptado para un acercamiento con las transacciones B2C.

Falcón y Tella¹⁶⁶ comenta que la implementación de este régimen es paradójica para el sistema europeo, que en teoría avanzaba hacia el gravamen en origen en las entregas de bienes. Se ha quedado respecto al grueso del comercio intracomunitario en una mera y peligrosa supresión de fronteras manteniendo el gravamen en destino, y con riesgo para los operadores intracomunitarios que cumplen sus obligaciones en origen de tener que asumir el impuesto como consecuencia del eventual incumplimiento del adquirente situado en otro estado miembro. También respecto a las prestaciones de servicios, la realidad obliga a introducir criterios de destino que hasta hace poco no existían (vgr. telecomunicaciones)

Schindel entiende que frente al nuevo contexto económico una posibilidad es 'vivir con lo nuestro' y encerrarnos respecto del resto del mundo. Si por el contrario la intención es seguir al resto de las naciones, el desafío es cómo concertar con ellas y cómo estructurar el sistema tributario para que no se acreciente el traspaso de materia imponible, y de soberanía fiscal, a las naciones más desarrolladas.

El problema es menor en la imposición sobre los consumos. En la medida que continuemos aplicando el criterio de país de destino, las importaciones de servicios, intangibles, etc. que no resulten alcanzadas por el IVA local, se terminarán gravando en la mayoría de los casos, en forma indirecta y casi automática, a través del IVA emergente a cargo del intermediario local. Reconoce que hay un canal de evasión o elusión importante en las operaciones con consumidores finales o "B2C". Pero la mayor cuantía del comercio electrónico se desarrolla

¹⁶⁴ OECD "Consumption tax aspects of electronic commerce". A report from working party N° 9 on consumption taxes to the Committee on Fiscal Affairs, February 2001 www.oecd.org

¹⁶⁵ OECD "Consumption tax aspects of electronic commerce". A report from working party N° 9 on consumption taxes to the Committee on Fiscal Affairs, February 2001 www.oecd.org

¹⁶⁶ Falcón y Tella, Ramón "Tributación e internet: aplicación de las reglas generales, con adaptaciones, en su caso, como alternativa al 'bit tax'. Quincena Fiscal T.II -mayo 1998, p. 9

hoy día en las transacciones “business to business” o “B2B”, en las que el operador local, como se comentó, por el valor total que agregue tributará el IVA correspondiente.¹⁶⁷

En las transacciones on line subyace una dificultad técnica, independiente de las cuestiones de calificación de las operaciones y su localización geográfica, que afecta tanto a la imposición directa como a la indirecta, y es la responsabilidad que recae en las administraciones tributarias para controlar toda esta operatoria, (abordaremos este aspecto en el capítulo XI).

7.2. HECHO IMPONIBLE EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

La ley del impuesto al valor agregado N° 23.349 (t.o.1997 y sus modificaciones), en su artículo 1° dispone: “Establécese en todo el territorio de la Nación un impuesto que se aplicará sobre:

a) Las ventas de cosas muebles situadas o colocadas en el territorio del país efectuadas por los sujetos indicados en los incisos a), b), d), e) y f) del artículo 4°, con las previsiones señaladas en el tercer párrafo de dicho artículo;

b) Las obras, locaciones y prestaciones de servicios incluídas en el artículo 3°, realizadas en el territorio de la Nación. En el caso de las telecomunicaciones internacionales se las entenderá realizadas en el país en la medida en que su retribución sea atribuible a la empresa ubicada en él.

En los casos previstos en el inciso e) del artículo 3°, no se consideran realizadas en el territorio de la Nación aquellas prestaciones efectuadas en el país cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior;

c) Las importaciones definitivas de cosas muebles;

d) Las prestaciones comprendidas en el inciso e) del artículo 3°, realizadas en el exterior cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país, cuando los prestatarios sean sujetos del impuesto por otros hechos imposables y revistan la calidad de responsables inscriptos.” (Los destacados son propios)

¹⁶⁷ Schindel, Angel “Lineamientos para una política fiscal adaptada a la desmaterialización y deslocalización de la riqueza”. Resumen de panelistas de la Comisión N° 1. XXX Jornadas Tributarias del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas. Mar del Plata, 2 al 4 de noviembre de 2000.

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION

En virtud de la autonomía¹⁶⁸ del derecho tributario, la ley del impuesto al valor agregado contiene una definición amplia de **venta**, que difiere de la estipulada en el derecho privado.

La ley N° 23.349 (t.o.1997 y sus modificaciones), en su artículo 2° indica que: “*A los fines de esta ley se considera venta:*

a) Toda transferencia a título oneroso, entre personas de existencia visible o ideal, sucesiones indivisas o entidades de cualquier índole, que importe la transmisión del dominio de cosas muebles (venta, permuta, dación en pago, adjudicación por disolución de sociedades, aportes sociales, ventas y subastas judiciales y cualquier otro acto que conduzca al mismo fin, excepto la expropiación), incluidas la incorporación de dichos bienes, de propia producción, en los casos de locaciones y prestaciones de servicios exentas o no gravadas y la enajenación de aquellos, que siendo susceptibles de tener individualidad propia, se encuentren adheridos al suelo al momento de su transferencia, en tanto tengan para el responsable el carácter de bienes de cambio...” (El destacado nos pertenece)

Por su parte, el Código Civil entiende que “*Habrà compra y venta cuando una de las partes se obligue a transferir a la otra la propiedad de una cosa, y ésta se obligue a recibirla y a pagar por ella un precio cierto en dinero*”, (artículo 1323).

Según el Código de Comercio en su artículo 450 “*La compraventa mercantil es un contrato por el cual una persona, sea o no propietaria o poseedora de la cosa objeto de la convención, se obliga a entregarla o a hacerla adquirir en propiedad a otra persona, que se obliga por su parte, a pagar un precio convenido, y la compra para revenderla o alquilar su uso*”.

Para el mismo Código, artículo 451 “*Sólo se considera mercantil la compraventa de cosas muebles, para revenderlas por mayor o menor, bien sea en la misma forma que se compraron o en otra diferente, o para alquilar su uso, comprendiéndose la moneda metálica, títulos de fondos públicos, acciones de compañías y papeles de crédito comerciales.*”

Con relación al hecho imponible **obras, locaciones, y prestaciones de servicios** se detallan extensamente las que se encuentran alcanzadas en el artículo 3° de la ley del gravamen.

¹⁶⁸ La autonomía científica supone: 1) la independencia teleológica, cuando el derecho tiene fines propios y diferenciados; 2) estructura y organización, cuando las instituciones que componen determinada rama tienen naturaleza jurídica propia, siendo uniformes entre sí en cuanto responden a los mismos caracteres; 3) dogmas y conceptos, cuando esa rama tiene definiciones y métodos propios para su expresión, aplicación e interpretación. García Belsunce, Horacio *Temas de Derecho Tributario*. Ed. Abeledo Perrot, p. 28

Pero han surgido distintas posturas con motivo de la generalización del IVA por ley 23.871 al incorporar en el artículo 3º, inciso e) apartado 21 a *“Las restantes locaciones y prestaciones, siempre que se realicen sin relación de dependencia y a título oneroso, con prescindencia del encuadre jurídico que les resulte aplicable o que corresponda al contrato que las origina”*. (El resaltado es nuestro).

Se observa que la ley del gravamen emplea el término **prestaciones de servicios** en el artículo 1º inciso b) y en el artículo 3º primer párrafo y en su inciso e). Luego, el propio artículo 3º inciso e) apartado 21 alude a las **prestaciones** a secas, generando confusión sobre el alcance de esta última expresión y la posible inclusión de las obligaciones de no hacer. No es nuestra intención ahondar en ello, por lo que remitimos a la doctrina pertinente.¹⁶⁹

Este aspecto fue complementado por el artículo 8º del decreto reglamentario (t.o. s/decreto 692/98) que dispone *“Las prestaciones a que se refiere punto 21, del inciso e) del artículo 3º de la ley, comprende a todas las obligaciones de dar y/o hacer, por las cuales un sujeto se obliga a ejecutar a través del ejercicio de su actividad y mediante una retribución determinada, un trabajo o servicio que le permite recibir un beneficio.*

No se encuentran comprendidas en lo dispuesto en el párrafo anterior, las transferencias o cesiones del uso o goce de derechos, excepto cuando las mismas impliquen un servicio financiero o una concesión de explotación industrial o comercial, circunstancias que también determinarán la aplicación del impuesto sobre las prestaciones que las originan cuando estas últimas constituyan obligaciones de no hacer”.

Para cierta doctrina la norma reglamentaria confirma que el criterio del legislador era el de gravar todas las prestaciones, con exclusión de las expresamente exentas. Pero Torassa entiende que aún cuando la intención del legislador fue la de gravar la totalidad de las prestaciones de servicios, del artículo transcrito no surge que la ley argentina haya adoptado, a diferencia de otras legislaciones foráneas, una definición negativa del concepto prestación. Por el contrario, la definición es claramente positiva, al fijar que tales prestaciones comprenden a todas las obligaciones de dar y/o hacer. De lo expuesto se desprende que quedan fuera del ámbito del gravamen las obligaciones de no hacer.¹⁷⁰

¹⁶⁹ Entre otros, Asiain “Impuesto al Valor Agregado: Obras, locaciones y prestaciones de servicios gravados”. Derecho Tributario T. VII, p. 423; Asiain “Nuevo Decreto Reglamentario de la ley del Impuesto al Valor Agregado”. Crónica Tributaria T. III. Errepar, p. 140.000; Torassa “Prestaciones de servicios en el ámbito del Impuesto al Valor Agregado”. Boletín Informativo de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales –noviembre 2000- p. 31.

¹⁷⁰ Torassa “Prestaciones de servicios en el ámbito del Impuesto al Valor Agregado”. Boletín Informativo de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales –noviembre 2000- p. 50. Y doctrina allí citada.

Torassa considera que la inclusión dentro del objeto del impuesto de las obligaciones de no hacer, sólo cuando se vinculan con la cesión del uso o goce de derechos que impliquen una concesión de explotación industrial o comercial, es arbitraria y vulnera el principio de legalidad. En el mismo sentido, señala que tampoco se ajusta a la letra de la ley lo dispuesto por el reglamento en orden a considerar alcanzadas por el tributo las transferencias o cesiones del uso o goce de derechos cuando impliquen una concesión de explotación.¹⁷¹

Por otro lado, el tributo ha recaído tradicionalmente en las **importaciones definitivas de cosas muebles**.

La reforma producida por la ley 25.063 (B.O 30/12/98) incorporó otro hecho imponible en el inciso d) del artículo 1º referente a las **prestaciones** comprendidas en el inciso e) del artículo 3º, realizadas en el exterior cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país.

Resulta importante destacar que si bien los sujetos pasivos son los que realicen locaciones y prestaciones gravadas, es imposible para el fisco someter al tributo a los prestadores del exterior. Por ello, ha fijado una responsabilidad sustituta en los prestatarios del país, conforme al artículo 4º inciso g) de la ley del impuesto. La condición es que se trate de sujetos del impuesto por otros hechos imposables y revistan la calidad de responsables inscriptos.

Correlativamente, se reputan como no realizadas en el país a las prestaciones previstas en el inciso e) del artículo 3º efectuadas en el mismo cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior, conforme el artículo 1º inciso b) segundo párrafo.¹⁷²

Sternberg¹⁷³ indica que esta reforma convierte a la exportación de servicios en una prestación excluida del objeto del tributo, en lugar de considerarla como una exención. La consecuencia

¹⁷¹ Torassa "Prestaciones de servicios en el ámbito del Impuesto al Valor Agregado". Boletín Informativo de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales –noviembre 2000- p. 51.

¹⁷² Recordemos que el tercer párrafo del artículo 13 del decreto reglamentario de la ley del gravamen (actual artículo 41 del texto reglamentario) señalaba que "En los casos previstos en el inciso e) del artículo 3º de la ley, se entenderá que revisten la calidad de exportaciones, aquellas prestaciones realizadas en el país cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior". Para mayor precisión el fisco dictó la circular 1288 del 20/5/93, la cual determinó que para que revistan el carácter de exportaciones y resulten actividades exentas, deberán ser efectuadas en el país y su utilización o explotación efectiva ser llevada a cabo en el exterior, no dependiendo de la ubicación territorial del prestatario sino del lugar donde el servicio es aplicado.

Al ser calificadas estas prestaciones como exentas del tributo, resultaba factible el cómputo de los créditos fiscales vinculados a las mismas, y asimismo, los prestadores, en su calidad de exportadores, podían solicitar el reíntegro de tales créditos fiscales según el régimen previsto en el artículo 43 de la ley del impuesto.

¹⁷³ Sternberg, Alfredo "Impuesto al Valor Agregado. La importación de bienes y servicios". Técnica Impositiva Nº 109 –noviembre 2000-, p. 24.

inmediata de ello es que los créditos fiscales imputables a las referidas prestaciones no serán recuperables, sino que constituirán un factor de costo para el prestador, vulnerando el criterio de gravar con tasa cero también a los servicios prestados al exterior, implícito en el principio de tributación en el país de destino.

Según Sternberg una completa aplicación del principio de tributación en el país de destino, habida cuenta de la generalización del impuesto al valor agregado en materia de servicios, implica la necesidad de alcanzar también la ‘importación’ de servicios, liberando a la vez del gravamen a las ‘exportaciones’ de los mismos. Sin embargo, en la legislación comparada se suele gravar solo las prestaciones de servicios realizadas en el territorio nacional, y las exportaciones, desgravándose las importaciones de los mismos; se configura así la tributación en el país de origen. Ello discrimina contra las prestaciones locales, alterando las condiciones de competencia en forma desfavorable para éstas.¹⁷⁴

La complejidad surge en relación con el alcance de la expresión ‘importación y exportación de servicios’, ya que la legislación aduanera reserva ambos términos para la introducción o extracción de mercaderías del territorio aduanero.

Mientras en las operaciones con cosas muebles existe indispensablemente intervención aduanera, no ocurre lo mismo en el caso de los servicios.

Afirma Sternberg¹⁷⁵ que esta introducción o paso por la aduana aparece a todas luces como imposible, razón por la cual sería apropiado hablar de prestar en lugar de introducir, entendiendo consecuentemente que la importación de servicios consiste en que alguien que actúa en el extranjero ‘presta’ un servicio en otro país a quien está dispuesto a pagar por él.

Algunos creen que no mejorará la recaudación del estado por más que se trasluzcan ideas novedosas o brillantes, pero en la práctica inoperantes.¹⁷⁶

Debe reconocerse la dificultad en aplicar tales figuras a los servicios. El tema será retomado a propósito de la reforma al Código Aduanero en cuanto a la noción de mercaderías.

¹⁷⁴ Sternberg, Alfredo “Impuesto al Valor Agregado. La importación de bienes y servicios”. Técnica Impositiva N° 109 –noviembre 2000-, p. 22.

¹⁷⁵ Sternberg, Alfredo “Impuesto al Valor Agregado. La importación de bienes y servicios”. Técnica Impositiva N° 109 –noviembre 2000-, p. 23.

¹⁷⁶ Casas, A. y Biscardi, M. “Las exportaciones e importaciones de intangibles. Statu quo. Problemas. Propuestas”. PET N° 201, 27/7/00, p.1. La Ley

7.2.1. CARACTERIZACION DE LAS OPERACIONES COMERCIALES ELECTRONICAS. TRATAMIENTO EN EL DERECHO COMPARADO

Los sistemas IVA diferencian entre adquisición de bienes y prestación de servicios, incidiendo esta clasificación en la localización del hecho imponible.

La caracterización de las operaciones de bienes o derechos derivados de la propiedad intelectual que circulan por la red requiere distinguir las variadas modalidades de adquisición: cesión de derechos, o simplemente la obtención del producto en soporte informático, de la misma forma que podría hacerse sobre otro tipo de soporte físico.

Pese a que se trata de tributos independientes, la solución a estas cuestiones deberá estar acorde a la ya expresada con relación a la imposición sobre la renta, pues reputar en el IVA a una operación como compraventa o prestación de servicios puede afectar de alguna manera la calificación de los rendimientos obtenidos.

Pero esta clásica línea divisoria en el IVA se ha difuminado, particularmente en el caso de los bienes digitales que se descargan (download)¹⁷⁷ directamente en el ordenador del comprador para su uso personal.

En este caso el criterio de categorización no es pacífico entre los países exportadores e importadores de tecnología dados los intereses económicos subyacentes.

Estados Unidos al ser el gran productor y exportador de bienes digitales brega por su encuadre como venta de un producto físico. Se asegura así el impuesto sobre la renta (el más importante dentro de su estructura fiscal) que recae en el lugar de residencia del vendedor. Sólo se reputan servicios algunos casos, como el de consulta de bases de datos.¹⁷⁸

En la Unión Europea los impuestos al consumo representan la mayor parte de sus ingresos fiscales, por lo que constituye un reto su diagramación.

¹⁷⁷ Download, del inglés, 'descargar' 'bajar carga', es muy empleado en el contexto de internet para significar la transferencia de un archivo desde un servidor al ordenador de quien efectúa la acción.

¹⁷⁸ El encuadre de las transacciones de servicios y bienes digitales en el impuesto a la renta ha sido estudiado en el punto 6.2. y siguientes, con mención de su tratamiento en la legislación comparada.

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION

Una Comunicación de la Comisión Europea, del 17 de junio de 1998, sobre imposición indirecta destaca los siguientes aspectos¹⁷⁹:

—**Directriz 1º. Ausencia de nuevos impuestos:** En el ámbito de la fiscalidad indirecta, deben concentrarse todos los esfuerzos en la adaptación de los impuestos existentes, y más concretamente del IVA, al desarrollo del comercio electrónico. En consecuencia, no se contemplarán impuestos nuevos o adicionales.

—**Directriz 2º. La transmisión electrónica como servicio:** Una operación consistente en poner a disposición del destinatario un producto en formato digital a través de una red electrónica debe considerarse, a efectos de IVA, una prestación de servicios.

De esta forma, entra en crisis la tradicional distinción entre entrega de bienes y prestaciones de servicios de la Sexta Directriz sobre el IVA del Consejo de las Comunidades Económicas Europeas.¹⁸⁰

La cuestión no puede ser resuelta de una manera simplificada, sino que requiere un análisis particularizado.

Según Oliver Cuello¹⁸¹, la proposición de la Comisión Europea de modificar la normativa actual calificando a **todas** las transacciones de productos digitalizados que circulan por la red como '**prestaciones de servicios**' provoca diferencias de trato fiscal en función al soporte empleado.

Esto no se compadece con los propósitos de neutralidad enunciados por diversas organizaciones internacionales, incluida la Unión Europea.

¹⁷⁹ Para su lectura completa ver "Comercio Electrónico y Fiscalidad Indirecta", Comunicación COM (98) 374 final, 17 de junio de 1998. Rev. Quincena Fiscal, Nº 18, octubre 1998, pág. 49.

¹⁸⁰ El artículo 2º de la Sexta Directriz dispone: "Estarán sujetas al Impuesto al Valor Añadido:

1. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal.
2. Las importaciones de bienes".

Según el artículo 6º de la Sexta Directriz "1.Serán consideradas como prestaciones de servicios todas las operaciones que no tengan la consideración de entrega de bienes con arreglo a lo dispuesto en el artículo 5º".

La doctrina extranjera considera que este artículo define en forma residual el hecho imponible **prestación de servicios**.

¹⁸¹ Oliver Cuello, Rafael *Tributación del comercio electrónico*. Ed. Tirant lo Blanch "colección financiero". Valencia, 1999, p. 39

La Asociación Española de Empresas de Tecnologías de la Información ha propuesto que se considere como una **entrega de bienes** y no como una prestación de servicios, las operaciones realizadas sobre productos digitales, sean programas informáticos, libros electrónicos, etc. Ello permitiría que estos últimos se beneficien del mismo tipo de gravamen reducido del 4% en el IVA, al igual que los libros en su clásico formato¹⁸².

Se consultó a la Dirección General de Tributos española¹⁸³ acerca del tratamiento de la distribución por medios electrónicos (internet) de diversas publicaciones sobre hechos de interés o actualidad con contenido similar o idéntico a productos comercializados en formato papel.

El Organismo citó al artículo 90 ap.1, de la Ley 37/1992 del Impuesto al Valor Añadido que fija una alícuota del 16 % “salvo lo dispuesto en el artículo siguiente”. El artículo 91 ap.2 N° 1 dispone que se aplicará el tipo del 4% a las entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de los bienes siguientes: 2° “**Los libros, periódicos y revistas** que no contengan única o fundamentalmente publicidad, así como los elementos complementarios que se entreguen conjuntamente con estos bienes...”. (El resaltado nos pertenece)

Se recurrió al Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española:

A) En cuanto a la palabra ‘libro’ tiene varias acepciones, entre las que hay que destacar las dos siguientes: “reunión de muchas hojas de papel, vitela, etc., ordinariamente impresas, que se han cosido o encuadernado juntas con cubierta de papel, cartón, pergamino u otra piel, etc. y que forman un volumen”, así como la de “obra científica o literaria de bastante extensión para formar un volumen”.

A) Por ‘periódico’ debe entenderse “diario, publicación que sale diariamente”.

B) Y por ‘revista’ “publicación periódica por cuadernos, con escritos sobre varias materias, o sobre una sola especialmente”.

La Dirección General de Tributos concluyó que, en base a estos fundamentos, y atendiendo a los significados propios utilizados en el citado artículo 91, los productos a que se refiere la consulta no pueden considerarse como ‘libros’, ‘periódicos’ o ‘revistas’ a efectos del impuesto sobre el valor añadido.

El artículo 8 ap. 1 de la ley del gravamen fija que “se considerará **entrega de bienes** la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales”, y según el artículo 11 ap.1 “se

¹⁸² Martínez Lago, Miguel A. “Fiscalidad del comercio electrónico: Los impuestos de la ‘nueva economía’”. XX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. ILADT, Salvador Bahía, Brasil 12/2000. www.abdf.com.br/docs/fiscalidad

¹⁸³ Ribas, Xavier “Resoluciones de la Dirección General de Tributos sobre IVA en Internet” www.onnet.es/08011011.htm

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION

entenderá por **prestación de servicios** toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con esta ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes”. (Los destacados nos pertenecen).

Conforme a estos preceptos, debe calificarse como **prestación de servicios** las operaciones a que se refiere la presente consulta, al no tener por objeto la transmisión del poder de bienes corporales, y por ende sujeta a la tasa general del 16%.

Esta diferenciación de las transacciones repercute en forma negativa, especialmente en el comercio electrónico con consumidores finales (B2C). Se afirma que la armonización de las tasas del IVA sería un paliativo.

Lo importante es determinar si el consumidor recibe lo mismo que recibiría en forma material, cuando el producto es entregado por redes telemáticas, pues las nuevas tecnologías han revolucionado muchos de los conceptos tradicionales.

En nuestro país, conforme al dictamen 79/99 DAT (11/11/99) la característica material de libro como “reunión de muchas hojas de papel, vitela, etc., ordinariamente impresas, cosidas o encuadradas juntas con cubierta de papel, cartón, pergamino u otra piel, etc. y que forman un volumen”- según el Diccionario de la Real Academia Española, quedó sustituida en la ley del IVA por la reforma de la ley 25.063 al artículo 7 inciso a) que exime a *“Libros, folletos e impresos similares, incluso en fascículos u hojas sueltas, que constituyan una obra completa o parte de una obra; diarios, revistas y publicaciones periódicas. En todos los casos la exención corresponderá cualquiera sea el soporte o medio utilizado para su difusión....”*. (El resaltado es nuestro).

El tipo de soporte es accesorio y va cambiando con el tiempo (pergaminos, papel, disco compacto, un diskette, etc), por lo que no debe influir en la calificación de la operación. Lo importante es su finalidad como “obra científica o literaria”, “publicación diaria o periódica con escritos sobre una o varias materias”, función que igualmente desempeñan los bienes con formato digital.

En cuanto a si el canal de distribución puede desvirtuar su tratamiento como transmisión del poder de bienes corporales, será necesario precisar el alcance de los ‘bienes’ materiales e inmateriales en la legislación vigente. Asimismo, será necesario traer a colación la noción de escritura y de soporte que involucra el documento electrónico. Todo ello será analizado en el próximo punto.

7.2.1.1. CARACTERIZACION DE LAS OPERACIONES: VENTAS DE COSAS MUEBLES Y PRESTACIONES DE SERVICIOS

Para ciertas referencias que emplea la ley del impuesto al valor agregado hay que remitirse al derecho privado.¹⁸⁴

Debe destacarse que la autonomía de cualquier rama es sólo relativa, y por lo tanto, opuesta a la autonomía absoluta entendida como independencia total del resto del derecho. Cada ciencia es una unidad, y el derecho no puede escapar a esta regla.

Bajo el ángulo de la naturaleza de la prestación debida *“Las obligaciones son: de dar, de hacer o de no hacer”* según el artículo 495 del Código Civil. Las dos primeras entrañan un hecho positivo, pero mientras la de dar consiste en la entrega de una cosa, la de hacer requiere sustancialmente una actividad.

Según el artículo 574 del Código Civil *“La obligación de dar, es la que tiene por objeto la entrega de una cosa, mueble o inmueble, con el fin de constituir sobre ella derechos reales, o de transferir solamente el uso o la tenencia, o de restituirla a su dueño”*.

Conforme al artículo 625 del mismo cuerpo *“El obligado a hacer, o a prestar algún servicio, debe ejecutar el hecho en un tiempo propio, y del modo en que fue la intención de las partes que el hecho se ejecutara. Si de otra manera lo hiciera, se tendrá por no hecho, o podrá destruirse lo que fuese mal hecho”*.

El artículo 626 del Código indica que *“El hecho podrá ser ejecutado por otro que el obligado, a no ser que la persona del deudor hubiese sido elegida para hacerlo por su industria, arte o cualidades personales”*.

Enseñan Alterini, Ameal y López Cabana¹⁸⁵ que la obligación de hacer es aquella cuya prestación positiva consiste en una actividad mediante el suministro de trabajo o energía

¹⁸⁴ En virtud al artículo 1º de la ley de procedimiento tributario Nº 11.683 (t.o. 1998 y sus modificaciones) *“En la interpretación de las disposiciones de esta ley o de las leyes impositivas sujetas a su régimen, se atenderá al fin de las mismas y a su significación económica. Sólo cuando no sea posible fijar por la letra o por su espíritu, el sentido o alcance de las normas, conceptos o términos de las disposiciones antedichas, podrá recurrirse a las normas, conceptos y términos del derecho privado”*.

¹⁸⁵ Alterini, A., Ameal, O. y López Cabana, R. *Curso de Obligaciones*. Tercera edición actualizada. Editorial Abeledo Perrot, Tomo II, p. 141.

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION

(realización de un hecho). Nuestra legislación las contempla a través de muy diversas formas, regladas en el campo contractual: locación de servicios, locación de obra, etc.

Del artículo 1493 del Código Civil se desprende que la locación puede ser de cosas, de obras o de servicios.¹⁸⁶

La **locación de obra** ha sido definida por el Código como el acuerdo en virtud del cual una de las partes se compromete a realizar una obra y la otra a pagar por esa obra un precio en dinero (artículo 1493).

El artículo 1623 del Código Civil indica que *“La locación de servicios es un contrato consensual, aunque el servicio hubiese de ser hecho en cosa que una de las partes debe entregar. Tiene lugar cuando una de las partes se obligare a prestar un servicio, y la otra a pagarle por ese servicio un precio en dinero. Los efectos de este contrato serán juzgados por las disposiciones de este Código sobre las ‘Obligaciones de hacer’”*. (El destacado es propio).

La delimitación entre ambas figuras no es fácil. Según un criterio, la distinción debe fincarse en la finalidad perseguida al contratar. Si las partes tienen en vista al trabajo en sí y no el producto u obra del mismo, hay locación de servicios; si lo que se tiene en mira es el resultado de la actividad, hay locación de obra. En el primer caso habría una obligación de medio; en el segundo de resultado. Borda¹⁸⁷ entiende que esta posición es insuficiente para resolver las zonas grises en las que ambos contratos se aproximan. Sostener que no se tiene en cuenta el resultado en servicios donde se abona por mayor rendimiento, es bastante forzado.

En la diferenciación entre la locación de obra y la compraventa, la jurisprudencia ha fijado que debe atenderse a la naturaleza de la obligación que reviste el carácter de esencial en la común intención de las partes. Si el objeto principal del acuerdo es la cosa en sí misma, habrá compraventa; si lo es el trabajo necesario para producirla, habrá locación de obra.¹⁸⁸

En otra causa se indicó que la compraventa es un contrato de ejecución instantánea, en tanto que en la locación de obra el cumplimiento se prolonga en el tiempo.¹⁸⁹

¹⁸⁶ Artículo 1493 del Código textualmente dice *“Habrá locación, cuando dos partes se obliguen recíprocamente, la una a conceder el uso o goce de una cosa, o a ejecutar una obra, o prestar un servicio; y la otra a pagar por este uso, goce, obra o servicio un precio determinado en dinero”*.

¹⁸⁷ Borda, Guillermo *Manual de Contratos*. Decimocuarta edición. Editorial Perrot, p. 480.

¹⁸⁸ C.Com. sala A, 21/9/70 Jurisprudencia Argentina 9-1971-515. C.Com.sala B 10/4/57 Jurisprudencia Argentina 1958-III-10-S-120

¹⁸⁹ C.Com. sala B 6/7/55 La Ley 80-97.

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION

El contrato de suministro de mercaderías es esencialmente una compraventa. (C.Civ. sala A 5/12/57).¹⁹⁰

La delimitación de los contratos no siempre es sencilla para el derecho privado. Estos inconvenientes se reflejan en la contratación telemática, aunque ciertos elementos coadyuvan a clasificar la figura.

Esta cuestión no es puramente académica ya que la ley del IVA distingue entre venta de cosas muebles, locaciones de obra, prestaciones de servicios, e importaciones¹⁹¹. Encuadrar las transmisiones de los bienes y servicios digitales en alguno de estos hechos impositivos dependerá del tipo de contratación de que se trate.

A) La transacción de un bien digital para uso personal, encuadra en una **venta** de cosa mueble (ley del impuesto al valor agregado N° 23.349, t.o.1997 y sus modificaciones, artículos 1° inciso a), y 2°). Esta modalidad predomina en los productos confeccionados en serie, estándar, y que se hallan en el mercado para uso masivo.

B) Si la cosa no puede hallarse en el comercio en general, no se produce para formar un stock, sino que responde a un encargo a satisfacción del comprador, de manera que la obligación de hacer se torna principal, como en el software a medida, habrá una **locación de obra**, (ley del impuesto al valor agregado N° 23.349, t.o.1997 y sus modificaciones, artículo 3° inciso c)).

C) Los acuerdos en los cuales es fundamental la actividad que se compromete a realizar el prestador encuadran en una **locación de servicios**. Tales como, la banca, seguros, asesoramientos profesionales, consultas de archivos y bases de datos, programas que requieren actualización permanente, mantenimientos, reparaciones, etc. (ley del impuesto al valor agregado N° 23.349, t.o.1997 y sus modificaciones, artículo 3° en sus incisos correspondientes según el tipo de actividad)

D) Contratos de **licencia de explotación**, el tema será estudiado a propósito del software, punto 7.2.1.1.1.

El tratamiento fiscal no es claro en el caso de la operación de descarga (download) de bienes digitales directamente en el ordenador del comprador para su uso personal, sin la licencia de explotación. Las dudas se generan por lo novedoso del medio de transmisión de la información, la digitalización con su facilidad de manipulación, y las modalidades de

¹⁹⁰ La Ley 93-285.

¹⁹¹ Nuestra ley del impuesto al valor agregado contempla dichos hechos impositivos en los artículos 1°, 2° y 3°.

negociación. Esto último, pues, como habíamos comentado anteriormente, existen estrategias de negociación como las ‘licencias de sitio’ y ‘licencias de uso’ para proteger los derechos intelectuales.

La contratación puede ser estructurada de diversas formas (vgr. venta, licencia). Pero debe diferenciarse una licencia propiamente dicha de aquella referente al uso, esta última prohíbe la reproducción del producto con fines lucrativos.

Consideramos que la vía de distribución no debería influir en la calificación de la operación, por lo que no debería considerarse, a efectos del impuesto, como una **prestación de servicios**.

Los servicios requieren la realización de un hecho que implique un cambio en la condición de una persona o de un bien a raíz de un proceso económico. La jurisprudencia señaló que es un contrato intuitu persona, ya que para celebrarlo se tienen en cuenta las condiciones de quien ha de prestar sus servicios.¹⁹²

Estos aspectos no son relevantes en la adquisición de un bien, ya que el objeto principal del acuerdo es la cosa en sí misma.

Si bien existe una actividad previa del oferente –o de un tercero– en la creación y puesta on line del producto, éste se ofrece a la venta totalmente terminado, por lo que su ulterior compra mediante el download o descarga depende exclusivamente del actuar del cyber-cliente. Situación idéntica a la presentada en los negocios tradicionales con presencia física, que venden artículos de cualquier tipo. Es decir que en las compras telemáticas no hay servicio que se preste sino una compraventa del artículo demandado.¹⁹³

Quedaría por determinar si la descarga (download) de bienes digitales por internet encuadra en el hecho imponible venta de **cosa mueble** del IVA. Para fijar el alcance de este concepto hay que remitirse al derecho privado.

Para ello es necesario recurrir al Código Civil en la parte sobre *“Las cosas consideradas en sí mismas, o en relación a los derechos”*.

¹⁹²C.Trb. sala I, 16/12/59 Jurisprudencia Argentina 1960-III-503.

¹⁹³ Galarza, César. Coloquio internacional de Direito Tributário. Tema II: tributación en el comercio electrónico. Centro de extensao Universitária (Brasil)-Universidad Austral (Argentina).

El artículo 2311 reza “*Se llaman cosas en este Código, 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”.

En la nota a dicha disposición, Vélez Sarsfield explica que en el proyecto de código de Freitas éste intentó demostrar que sólo deben entenderse por ‘cosas’ los objetos materiales, y que la división en cosas corporales e incorpóreas, atribuyendo a la palabra ‘cosa’ cuanto puede ser objeto de derechos, ha provocado confusión en la aplicación de las leyes civiles. El término es muy abarcativo, ya que comprende todo lo que existe, no sólo los objetos que pueden ser propiedad del hombre, sino lo que en la naturaleza escapa a esta apropiación (ej. el mar, el aire). Mas para el derecho privado debe limitarse la expresión a lo que tiene valor entre los bienes de los particulares. Así, todos los bienes son cosas, pero no todas las cosas son bienes. La ‘cosa’ es el género, el ‘bien’ es una especie.

Ciertos objetos de apariencia inmaterial, como son las distintas formas de manifestación de la energía, han sido encuadrados en la definición de ‘cosa’ del Código.

Aunque en el caso de la electricidad ha sido discutido el carácter jurídico. Alguna jurisprudencia le atribuyó la calidad de ‘cosa’ (CPaz II 30/11/45; CFLPL. I 1/10/62 La Ley 110-913; CRos. 12/6/56 La Ley 84-401, entre otros). En otras causas se le negó esta calificación, considerando que sólo se manifiesta como atributo de las cosas corpóreas mediante las cuales se perciben los fenómenos eléctricos (CCiv.1 2/6/34 Jurisprudencia Argentina 46-879).

El artículo 2312 del Código Civil dice “*Los objetos inmateriales susceptibles de valor, e igualmente las cosas, se llaman ‘bienes’. El conjunto de los bienes de una persona constituye su ‘patrimonio’*”.

Según el artículo 2313 del Código citado “*Las cosas son muebles e inmuebles por su naturaleza, o por accesión, o por su carácter representativo*”.

A los fines de nuestro análisis es necesario clarificar la noción de bien inmaterial. La Enciclopedia Jurídica Omeba, cita a Jossierand, quien estima que los bienes verdaderos, en la acepción jurídica de esta expresión, es decir los valores económicos, son: o los objetos materiales, que caen generalmente sobre los sentidos y tienen sustantividad propia, o los derechos ordinariamente establecidos sobre dichos objetos. Se distinguen así, y se oponen, las cosas, soportes de los derechos, y los derechos, que descansan sobre ellas.

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION

En el curso de los últimos tiempos, pero especialmente desde hace un siglo, el número de bienes ha aumentado prodigiosamente. La telegrafía sin hilos, la electricidad en todas sus formas, la radiodifusión, las obras de la inteligencia, dan ocasión a relaciones jurídicas cada vez más numerosas y complejas. Las propiedades inmateriales amenazan igualar en importancia a las antiguas propiedades corporales, los 'dominia' del Derecho romano.

El Código Civil tiene que esforzarse para bastar a las necesidades de una sociedad transformada; y no llega sino gracias a la intervención del legislador y, más todavía, a la de la jurisprudencia en que se elabora cada día el derecho consuetudinario.¹⁹⁴

Sobre la distinción de bienes corporales e incorporales o inmateriales, estos últimos son los que no tienen cuerpo de apariencia sensible, como los derechos (reales o personales).¹⁹⁵

Para Callea la expresión alcanza a aquellos bienes que careciendo de materialidad, son aptos para producir frutos y/o rentas y, consecuentemente, susceptibles de tener valor de cambio o de utilización económica. Las cosas son los objetos materiales o corpóreos, o tangibles, que tienen ese mismo atributo de 'valor'. Esta gran división de lo que en el campo contable se llama 'activo', conduce a un amplio espectro de bienes inmateriales, en cuyo concepto lato quedan comprendidos, por ejemplo, los créditos en general. La denominación 'intangibles' no cambia el esquema, de manera que debe adoptarse como sinónimo de 'inmaterial'.¹⁹⁶

La doctrina contable incluye dentro del rubro a: 1) marcas; 2) fórmulas; 3) valor llave; 4) patentes; 5) propiedad literaria y reproducción (derechos de autor); 6) concesiones y franquicias; 7) costos preoperativos; 8) costos de organización; 9) costos de reorganización.

La Organización Mundial de la Propiedad Intelectual distingue, dentro de los 'bienes intangibles', dos categorías de derechos: los derechos de autor y los de la propiedad industrial. Dentro de la primera incluye a obras literarias, artísticas, musicales, fotográficas y audiovisuales; en la segunda encuadra las invenciones, patentes, marcas de fábrica y de comercio, dibujos y modelos industriales, denominaciones de origen, y secretos industriales o comerciales.¹⁹⁷

¹⁹⁴ Enciclopedia Jurídica Omeba, tomo II, p. 266.

¹⁹⁵ El Diccionario Jurídico Abeledo Perrot define al bien inmaterial como "Todo objeto susceptible de tener un valor que no puede ser percibido por nuestros sentidos, como por ejemplo los derechos..." (T.I, p. 254)

¹⁹⁶ Callea, Pedro "Bienes intangibles y gastos adelantados en el impuesto sobre los capitales y su vinculación con los principios y normas contables." Impuestos T. XLVII-A, p. 28

¹⁹⁷ Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos. Grupo de Trabajo sobre Comercio Electrónico y Comercio Exterior. Segundo Informe de Progreso (Octubre, 1999), Anexo III: Informe del subgrupo de asuntos tributarios.

La legislación sobre derechos de autor protege la expresión de la ciencia, ideas o arte del creador a través de un objeto material y visible. Este soporte físico es el elemento accesorio de la relación jurídica, siendo lo principal la autorización para la explotación de los derechos pertenecientes al propietario intelectual de la obra soportada.¹⁹⁸

No deben confundirse los derechos intelectuales sobre la obra, que sí revisten el carácter de inmaterial, con la transmisión de los ejemplares de la misma. En este último caso sólo se trata de la venta de los elementos materiales de la creación que sólo comprende el dominio del bien tangible (cd-rom, libro, etc.).

Pero hasta no hace mucho los ejemplares fruto de la creación intelectual se asentaban en soportes como el papel, disco compacto, cinta de video, diskette. En el caso de ciertos productos que pueden ser digitalizados para poder circular por la red, su naturaleza corpórea no es tan nítida.

Negroponte¹⁹⁹ destaca las diferencias entre los bits (unidad de información que describe un estado de algo: encendido o apagado, verdadero o falso) y los átomos (soporte físico de la información). En la era informática la mayor parte de la información sigue unida a la base física que la detenta, tal como el caso de diarios, revistas, libros, pero la generalización del empleo de bits (digitalización) permitirá una total versatilidad respecto del soporte y la apariencia de esa información.

En la calificación de las operaciones comerciales en el IVA, se han generado dudas sobre la naturaleza de los productos digitales suponiendo que el bien inmaterial pasa a existir en forma independiente de un determinado soporte físico al cual debe adherirse en forma inseparable.

En realidad, no ha desaparecido el medio que contiene la obra intelectual, sino ha sido reemplazado por el disco rígido del ordenador de propiedad del comprador.

Se trata de la obtención del bien en soporte telemático, de la misma forma que podría hacerse sobre otro tipo de sostén, el hecho de que sea transferido electrónicamente no debería cambiar el tratamiento tributario.

Aquel documento cuyo contenido era la escritura alfabética convencional, hoy día en algunos casos se está transformando en documentos electrónicos, elaborados con tecnologías de la

¹⁹⁸ Campagnale, N., Catinot, S. y Parrondo, A. EL impacto de la tributación sobre las operaciones internacionales. Ed. La Ley, p. 363.

¹⁹⁹ Negroponte, Nicholas *Ser digital (being digital)*. Ed. Atlántida, p. 19 y siguientes.

información y telemática, con lenguaje binario de impulsos eléctricos, ópticos u otros, conducidos a través de las redes.²⁰⁰

Es útil recordar que la doctrina reputa documento a la cosa susceptible de percepción sensorial y aprehensión mental que sirve de demostración histórica indirecta de un hecho, pudiendo estar expresado en **cualquier elemento material** que sirva para fines representativos: papel, madera, tela, muro, película fotográfica, o cinematográfica, cinta grabadora, los **registros electrónicos de los ordenadores**, etc.²⁰¹

Su estructura comprende un aspecto material (la cosa representativa) y otro inmaterial (la representación del hecho).

Alerta Martino²⁰² que el tema se ha vuelto dramático ya que ciertos juristas poco conocedores del mundo informático consideraron que un documento electrónico es un 'objeto inmaterial', y creyeron por lo tanto inaplicables las viejas y clarividentes ideas de Carnelutti que "un documento es un objeto representativo de un hecho con relevancia jurídica". Éste existe en el tiempo y en el espacio.

Agrega el autor que así se desbarazan algunas ideas peregrinas que asolaron el derecho en los últimos años sobre la "dematerialización del derecho". El derecho no necesita ser dematerializado pues no tiene nada de material, son relaciones simbólicas, praxis sociales, creencias. Lo que son materiales son los documentos y otras pruebas del derecho.²⁰³

Siempre están presente tres dimensiones: **el soporte**, el tipo de escritura y la declaración de voluntad que conforma el contenido.

Cuando se baja un producto directamente al ordenador del comprador, el disco rígido constituye un soporte que, pese a su fijación provisoria pues es regrabable (a diferencia de otros, como el cd rom), permite el almacenamiento de la información.

²⁰⁰ Un análisis particularizado en materia de documento electrónico se encuentra en el Anexo V, punto 5.2.1.

²⁰¹ Mascheroni, F. y Ceravolo, A. "La contratación y las nuevas tecnologías. Forma y prueba". *Jurisprudencia Argentina* T. 1991-II, p. 811. Guastavino, Elías "La prueba informática". *La Ley* T.1987-A, p. 1149, y bibliografía allí citada.

²⁰² Martino, Antonio "Internet: realidad, informática y derecho". VI Congreso Iberoamericano de Derecho e Informática, pág. 494.

²⁰³ Martino, Antonio "Qué cambia en derecho con el comercio electrónico. (opera)". *Actas del VIII Congreso Iberoamericano de Informática y Derecho. Mexico 2000.*

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION

Como afirma Galarza²⁰⁴ tales datos deben necesariamente estar almacenadas en un soporte. El contenido es el elemento más importante en la transacción, y éste ocupa un espacio, por lo que podría asimilarse a una característica de materialidad, lo cual estaría totalmente de acuerdo con la postura adoptada en el Código Civil para el caso de la energía eléctrica como mencionáramos ut supra.

Hay quienes aducen que en el comercio tradicional el precio de adquisición de las obras intelectuales (libro, foto, etc) engloba a la vez el costo del 'objeto', el margen del editor y el montante de los derechos de autor. En el nuevo contexto uno se aleja total y diferentemente de esto, pues el costo de fabricación es casi nulo (podría descomponerse entre el costo de adquisición inicial, el costo eventual de digitalización y el costo de transporte) y en cierta forma, el precio de la entrega no debería comprender prácticamente más que la remuneración de la propiedad intelectual. Amén de la remuneración del difusor. Los mayores gastos son en inversiones para la investigación y el proceso de creación, en especial en el caso del software.²⁰⁵

Pero la modalidad de copiado del producto en el disco rígido es un aspecto meramente accidental que no puede incidir en la calificación, el método de entrega es elegido por el proveedor y el consumidor por cuestiones de costo y distribución eficientes.

La descarga directa (download) de un bien digital por internet debe recibir, a efectos del IVA, idéntico tratamiento a la compra común realizada en forma física. El sistema tributario mostraría así su neutralidad ante ambos tipos de operaciones.

No obstante, las implicaciones de las nuevas tecnologías en la tributación es incierta. No es fácil predecir cómo se desarrollarán y cómo serán utilizadas.

Ya la jurisprudencia²⁰⁶ había reconocido que en las relaciones jurídicas debe analizarse la situación tecnológica del momento y las modalidades de explotación existentes, pues aumenta cada día su importancia en las calificaciones que se realicen.

²⁰⁴ Galarza, César. Coloquio internacional de Direito Tributário. Tema II: tributación en el comercio electrónico. Centro de extensao Universitária (Brasil)-Universidad Austral (Argentina).

²⁰⁵ Glaize, Antoine "La neutralidad y equidad tributaria en el comercio electrónico". Boletín AFIP N° 38 (9/2000), p. 1395.

²⁰⁶ "Alfader SRL s/rec.de apelación. Impuestos internos", TFN sala B 8/5/97. PET N° 139 15/8/97, p. 13. "Yomma S.A. s/rec. Apelación -IVA, Ganancias", TFN, sala B, 22/8/97. PET N° 144, 31/10/97, p. 12. Y en Derecho Tributario T. XV, p.321.

No desconocemos los inconvenientes que se presentan para la administración tributaria en la detección de las transacciones ante la carencia de papeles (facturas, remitos, etc.), de transporte por medios convencionales, y de verificación aduanera de estos componentes. Estudiaremos en el capítulo XI la posibilidad de contar con ciertas herramientas tecnológicas para identificación de los sujetos intervinientes en transacciones por internet.

7.2.1.1.1. FISCALIDAD DEL SOFTWARE EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

En la problemática de calificación de las operaciones con bienes digitalizados que circulan por la red, especial consideración merece el software que, básicamente, es el producto comercializado por excelencia.

La ley del IVA alcanza a la venta de cosas muebles, locaciones de obra, prestaciones de servicios e importaciones. Encuadrar las transmisiones de software en uno de estos hechos imponible dependerá del tipo de programa y de la modalidad de contratación. En la calificación de las operaciones son válidas las consideraciones expuestas en el punto 7.2.1.1.

A) La transacción de programas de computación para uso personal, encuadra en una **venta** de cosa mueble (ley del impuesto al valor agregado N° 23.349, t.o.1997 y sus modificaciones, artículos 1° inciso a) y 2°). Esta modalidad predomina en el software ‘estándar’, confeccionado en serie, y que se halla en el mercado para uso masivo.

En el fallo “Marrone, F. SRL s/Rec. Apelación IVA”, TFN, sala D. 27/3/95, se esclareció la diferencia entre la transacción de software de encargo, consiste en un programa cuya confección requiere una hechura ‘de medida’ a cargo de programadores que ejecutan una labor profesional atendiendo a las particularidades del caso, y la que versa sobre un producto previamente elaborado, que se halla en el mercado para ser usado indiscriminadamente por cualquier usuario.

“Cuando el programa que se comercializa responde a las características de los confeccionados en serie, aun en los casos en que deban efectuarse adaptaciones para su mejor aprovechamiento, no existen diferencias con los demás bienes cuya venta resulta alcanzada por el impuesto al valor agregado. Y esto ha sido así desde que la ley del tributo dispuso gravar la venta de bienes muebles (ley 20631, art.1° inc.a) y en consecuencia, el criterio sostenido por el Fisco Nacional, en cuanto se refiere a las ventas de software en ‘pack’, se ajusta a derecho”.

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION

“Habida cuenta de ser programas de computación ya manufacturados (envasados, con manuales, instrucciones, etc.) que no reconocen su origen en encargos de usuarios determinados y que consecuentemente no reúnen características de exclusividad, sino que en el mercado ya se encuentran preparados para su uso. En tal sentido y dada la tipificación de marras, no cabe su consideración en el marco normativo como un servicio de computación como pretende la contribuyente”.

Pero las prestaciones distintas a las ventas de programas, como la perfo-grabo-verificación y la programación ‘de medida’, constituyen una ‘prestación de servicios’ que recién a partir del 1-12-90 quedaron alcanzadas por el IVA. Antes de esta fecha el servicio de computación, incluido el software, estaba fuera de la imposición.

En el mismo sentido se expidió la Dirección General Impositiva en el dictamen 97/95 DAT (14/9/95), en el cual entendió que la comercialización del software en el mercado interno por medio de soportes físicos ‘estandarizados’ reviste el carácter de cosas muebles, cuya transferencia está alcanzada por el artículo 1º inciso a) de la ley de IVA y el perfeccionamiento del hecho imponible se verificará conforme lo dispuesto en el primer párrafo del inciso a) del artículo 5 de dicho cuerpo normativo. Este temperamento resulta extensivo a las importaciones que posean la naturaleza apuntada, revistiendo así el carácter de cosas muebles gravables.

B) Si el software no puede hallarse en el comercio en general, no se produce para formar un stock, sino que es hecho a ‘medida’ pues responde a un encargo a satisfacción del comprador, de manera que la obligación de hacer se torna principal, habrá una **locación de obra**, (ley del impuesto al valor agregado N° 23.349, t.o.1997 y sus modificaciones, artículo 3º inciso c)).

C) Habrá **prestación de servicios** cuando la realización de una actividad se convierta en esencial, tales como en la asistencia técnico-informática de mantenimiento preventivo o de conservación, adaptación, procesamiento de datos, y demás servicios de apoyo.

La ley del Impuesto al valor agregado N° 23.349 (t.o.1997 y sus modificaciones), en su artículo 3º inciso e) apartado 21 prevé que están alcanzadas *“Las restantes locaciones y prestaciones, siempre que se realicen sin relación de dependencia y a título oneroso, con prescindencia del encuadre jurídico que les resulte aplicable o que corresponda al contrato que las origina.*

Se encuentran incluidas en el presente apartado entre otras:

...c) Los servicios de computación incluido el software cualquiera sea la forma o modalidad de contratación...”

Las disposiciones contenidas en el artículo 3° inciso e) apartado 21 c) se refieren a los casos en los que los contratos informáticos sobre software implican la realización de un servicio de computación.

Germain y Ballone²⁰⁷ plantean que cuando no exista tal prestación de servicio, sino sólo la cesión de un derecho de uso intelectual, no corresponde su gravabilidad a la luz de la actual legislación vigente. Analizaremos esta cuestión seguidamente.

D) Licencias de explotación

En el dictamen 97/95 DAT (14/9/95) se consultó acerca del tratamiento en el IVA de adquisiciones en el exterior de licencias para la explotación en el país de derechos de propiedad intelectual sobre software. Las distintas modalidades de operar abarcaban:

- 1) La negociación con el titular extranjero de la propiedad intelectual un contrato de licencia para reproducir y sublicenciar la obra, transacción que se retribuye con regalías.
- 2) La obtención de cierta cantidad de licencias de uso para usuarios finales, importando en forma conjunta juegos de soportes físicos (discos y manuales) que corresponden simétricamente a las licencias, facturando el titular extranjero estas últimas en forma independiente de los soportes físicos o como un ítem discriminado en una factura general, en tanto los distribuidores locales generalmente negocian el paquete (licencia más soportes físicos).
- 3) En operaciones similares a las indicadas en el punto anterior, no hay necesariamente relación numérica ni técnica entre las licencias y los soportes físicos. Destaca que en "...la mayoría de los casos, el titular extranjero de la propiedad intelectual factura separadamente licencias y/o soportes físicos a miembros de una cadena de distribución que los comercializan al público. Muchos clientes adquieren sólo licencias y efectúan por sus propios medios las copias. Licencias y soportes se facturan al usuario final o al intermediario comercial, generalmente, al contado.

Se distinguió entre licencia de uso y de explotación, considerando a aquella como el acuerdo por el cual el enajenante entrega la licencia junto con el soporte al adquirente definitivo, autorizando a utilizar el programa en su computadora. En este caso, la DGI reputó incidida a esta operación con el IVA.

²⁰⁷ Germain, Pablo y Ballone, M. Coloquio internacional de Direito Tributário. Tema II: tributación en el comercio electrónico. Centro de extensao Universitária (Brasil)-Universidad Austral (Argentina).

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION

Respecto a la operatoria de registraci3n del programa en la memoria del computador del usuario final, se interpret3 que se estar3a en presencia de la cesi3n de uso o utilizaci3n de un programa de computaci3n, que el adquirente no puede enajenar ni ceder en caso alguno, de manera que queda comprendida en la f3rmula amplia del art3culo 3 inciso e) punto 20 que apunta a "Las restantes locaciones y prestaciones...". El perfeccionamiento del hecho imponible se verifica seg3n lo establecido por el art3culo 5 inciso b) punto 1 primer p3rrafo de la ley citada.

Por 3ltimo, si el contrato consistiera en que el licenciataria obtiene en el 3mbito local del titular de la propiedad intelectual una copia de un programa para su reproducci3n y distribuci3n, estipul3ndose como contraprestaci3n un valor fijo y/o la participaci3n en los resultados de la explotaci3n en funci3n de las licencias instrumentadas, la operaci3n queda al margen del tributo en virtud del 3ltimo p3rrafo del art3culo 3 de la ley del IVA que prev3 que *"Cuando se trata de locaciones o prestaciones gravadas, quedan comprendidos los servicios conexos o relacionados con ellos y las transferencias o cesiones del uso o goce de derechos de la propiedad intelectual, industrial o comercial, con exclusi3n de los derechos de autor de escritores y m3sicos"*.

En el dictamen se aclara que el prop3sito de esta norma ha sido dejar al margen del gravamen a la cesi3n del uso o goce de intangibles individualmente considerada. En cambio, cuando las cesiones del uso o goce de los derechos de propiedad se realizan con prestaciones o locaciones comprendidas en el apartado 20 del art3culo 3 inciso e), cabr3 incidir con el IVA tanto el precio de estas 3ltimas como el de transferencias de los derechos citados.

De tratarse de la importaci3n de los valores de las licencias por derechos de reproducci3n, se concluy3 en el dictamen que no deber3an incidirse con el tributo, a los fines de seguir un criterio equivalente al aplicado en el 3mbito nacional y a lo indicado en el acuerdo del GATT contenido en la ley 24.425.

Germain y Ballone no consideran razonable la diferenciaci3n entre licencias de uso y de explotaci3n realizada por la DGI en el dictamen citado, en atenci3n a que la naturaleza de ambos contratos es similar: la transferencia de un derecho sobre una creaci3n intelectual, distingui3ndose s3lo en su magnitud (en un caso se permite s3lo el uso y en el otro la explotaci3n). Las cesiones correspondientes a licencias de software (tanto de uso como de explotaci3n) no deber3an encontrarse alcanzadas con el tributo en los casos que dichas

prestaciones se efectúen en forma independiente de otras operaciones gravadas (vgr. entrega de un soporte físico o prestación de un servicio).²⁰⁹

Por su parte, Yemma considera que la importación del software, a excepción del valor del soporte material, no debería estar sujeta al IVA, pero en virtud del artículo 3 apartado 21 inciso c), se encontrarían alcanzadas las cesiones de uso que se realicen en el mercado interno²¹⁰.

Las cesiones de derechos con concesión de su explotación y la estipulación fijada en el artículo 8º del decreto reglamentario de la ley del gravamen (t.o. s/decreto 692/98), ha sido tratado en el punto 7.2, al cual nos remitimos para el estudio de las opiniones doctrinarias que ha motivado.

La operación de descarga (download) del software directamente en el ordenador del comprador para su uso personal, sin involucrar el derecho a su explotación, también genera dudas en virtud de lo novedoso del medio de transmisión de la información, la digitalización con su facilidad de manipulación, y las modalidades de negociación. Esto último, pues, como habíamos comentado en el punto 6.2.1.1.1, para combatir la 'piratería del software' se han ideado estrategias de negociación como las 'licencias de sitio' y 'licencias de uso' para la protección de los derechos intelectuales.

La contratación puede ser estructurada de diversas formas (vgr. venta, licencia). Pero debe diferenciarse una licencia propiamente dicha de aquella referente al uso, esta última prohíbe la reproducción del software con excepción de la copia de seguridad (back-up).

Consideramos que la vía de distribución no debería influir en la calificación de la operación, por lo que no debería reputarse, a efectos del impuesto, como una **prestación de servicios**.

Debe estudiarse si la transacción encuadra en el hecho imponible **venta** del impuesto al valor agregado, y, en consecuencia, si el producto es asimilable a una **cosa mueble**.

Es preciso efectuar la siguiente distinción:

²⁰⁹ Germain, Pablo y Ballone, M. Coloquio internacional de Direito Tributário. Tema II: tributación en el comercio electrónico. Centro de extensao Universitária (Brasil)-Universidad Austral (Argentina).

²¹⁰ Yemma, Juan C. "Software (programas de computación): su tratamiento fiscal". DTE Errepar N° 196-julio/96- T.XVII, p. 125. "Software: nuevas reflexiones". DTE Errepar N° 235- octubre/99- T.XX, p. 521.

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION

- i) el software en cuanto objeto de derechos, referente a los aspectos intelectuales que recaen sobre el mismo que son bienes inmateriales, en el sentido clásico de creaciones del Derecho.
- ii) el software en cuanto tal, correspondiente al conjunto organizado de instrucciones necesarias para las máquinas automáticas en el tratamiento de la información.

Esta combinación de instrucciones para el funcionamiento de las computadoras se viabiliza a través de la transmisión eléctrica de chips de procesamiento o de la memoria, que se vincula a la materialidad por interferir en el ámbito de la máquina y de sus componentes.²¹⁰

En este aspecto cobran vigor las consideraciones vertidas en el punto 7.2.1.1. acerca del documento electrónico y los soportes, y la cuestión de neutralidad respecto al tratamiento de una compra común.

Como se ha indicado acertadamente, a nadie escapa a esta altura, el interés fiscal de gravar las prestaciones de licencia de software; a tales efectos, y siendo ello una cuestión atinente a la política tributaria del estado, que trasvasa el análisis jurídico, es necesario a fin de salvar toda incertidumbre sobre la incidencia del IVA en los derechos intelectuales de software, la clarificación y adecuación de las actuales normas que rigen en dicho gravamen.²¹¹

²¹⁰ Greco, Marco A. Coloquio internacional de Direito Tributário. Tema II: tributación en el comercio electrónico. Centro de extensao Universitária (Brasil)-Universidad Austral (Argentina).

²¹¹ Germain, Pablo y Ballone, M. Coloquio internacional de Direito Tributário. Tema II: tributación en el comercio electrónico. Centro de extensao Universitária (Brasil)-Universidad Austral (Argentina).

CAPITULO VIII
DERECHOS ADUANEROS

Nuestra Constitución Nacional determina que los derechos aduaneros son exclusivamente nacionales, por ser materia expresamente delegada por las provincias.

El artículo 4º de la Carta Magna indica que *“El Gobierno federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro nacional formado del producto de derechos de importación y exportación...”*

Conforme al artículo 9 de la Ley Fundamental *“En todo el territorio de la Nación no habrá más aduanas que las nacionales, en las cuales regirán las tarifas que sancione el Congreso”*.

Corresponde al Congreso, según lo determina el artículo 75 inciso 1º de la Constitución Nacional *“Legislar en materia aduanera. Establecer los derechos de importación y exportación, los cuales, así como las evaluaciones sobre las que recaigan, serán uniformes en toda la Nación”*.

El artículo 126 de la Carta Magna indica que *“Las provincias no ejercen el poder delegado a la Nación...”*

Los derechos de importación son típicos en todas las legislaciones, no sucede lo mismo con los derechos de exportación que constituyen la excepción al ser reputados como obstaculizantes en las transacciones comerciales internacionales.

Giuliani Fonrouge²¹² aclara que no integran el concepto de derechos aduaneros propiamente dichos, las tasas relacionadas con las operaciones de embarque o desembarque de mercaderías (derechos de muelle, etc), ni las contribuciones especiales que afectan ciertos productos de exportación y se satisfacen al salir del país, ingresando lo recaudado a fondos especiales. Naturalmente, tampoco pueden considerarse comprendidos en dicho concepto a los anteriores

²¹² Giuliani Fonrouge, C. *Derecho Financiero*. Ed. Depalma Buenos Aires, 4º edición, Vol. 2, p. 949

impuestos a las ventas, ni a los importes que en concepto del actual IVA y de los denominados impuestos internos deben pagarse por la entrada de productos al país.

El autor relata que se utilizan los nombres de derechos de aduana o derechos aduaneros para caracterizar los gravámenes exigidos con motivo del ingreso o extracción de las mercaderías a través de las fronteras aduaneras, y así las disposiciones de nuestra Constitución Nacional los llaman derechos de importación y derechos de exportación. El hecho imponible en los derechos aduaneros es el paso de una mercadería por una frontera política.²¹³

La Sección IX del Código Aduanero fija los ‘Tributos regidos por la legislación aduanera’.

Cabe destacar el artículo 635 del Código citado que establece que *“El derecho de importación grava la importación para consumo”*.

El artículo 636 del mismo cuerpo normativo indica que *“La importación es para consumo cuando la mercadería se introduce al territorio aduanero por tiempo indeterminado”*. (El resaltado nos pertenece).

Por su parte, el artículo 724 del Código Aduanero dice que *“El derecho de exportación grava la exportación para consumo”*.

Según el artículo 725 del Código *“La exportación es para consumo cuando la mercadería se extrae del territorio aduanero por tiempo indeterminado”*. (Los destacados son nuestros).

Aparecen aquí ciertos conceptos (mercadería, territorio aduanero) que deben ser precisados.

El término ‘mercaderías’ etimológicamente se vincula a ‘mercado’ y a ‘mercader’, y su influencia en derecho comercial ha llevado a los tratadistas españoles a denominarlo ‘derecho mercantil’.²¹⁴

En derecho aduanero tiene un sentido más amplio, porque comprende no sólo a los objetos que se importan o exportan con motivo de un acto de comercio sino también por cualquier otra

²¹³ Giuliani Fonrouge, C. *Derecho Financiero*. Ed. Depalma Buenos Aires, 4º edición, Vol. 2, p. 949

²¹⁴ Alsina, M, Barreira, E., Basaldúa, R, Cotter Moine, J. y Vidal Albarracín, H., *Código Aduanero*. Ed. Abeledo Perrot, p.61

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION

razón, como ser por herencia, legado o donación, el equipaje de los viajeros, los envíos diplomáticos, etc.²¹⁵

El artículo 2 del Código Aduanero dice que “*Territorio aduanero es la parte del ámbito terrestre sometido a la soberanía de la Nación Argentina, en la que se aplica un mismo sistema arancelario y de prohibiciones de carácter económico a las importaciones y exportaciones*”.

Conforme al artículo 9 del citado Código “*Importación es la introducción de cualquier mercadería a un territorio aduanero. Exportación es la extracción de cualquier mercadería de un territorio aduanero.*”

El artículo 10 indica 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 tratase de mercadería: a) **las locaciones y prestaciones de servicios realizadas en el exterior cuya utilización o explotación efectiva se lleven 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**”.* (Los destacados son nuestros)

Existe una predisposición de reputar ‘mercadería’ sólo a los bienes muebles en el sentido de cosas del artículo 2311 del Código Civil, pero este criterio es erróneo pues quedarían excluidos el gas y la electricidad, que pueden ser importados o exportados.²¹⁶

La ley 25.063 (B.O 30/12/98) reformó el término ‘mercadería’ al incorporar a las locaciones y prestaciones de servicios realizadas en el exterior cuya utilización o explotación efectiva se produzca en la República Argentina, y a los derechos de autor o de la propiedad intelectual. Paralelamente se agregó el inciso d) al artículo 1º de la ley del IVA (transcripto en el punto

²¹⁵ La capacidad de ser importado o exportado excluye por razones lógicas a los inmuebles por naturaleza, pero si pueden serlo los inmuebles por su carácter representativo como son los instrumentos públicos donde consta la adquisición de derechos reales sobre los mismos, salvo la hipoteca y anticresis que se pueden importar y exportar. Alsina, M, Barreira, E., Basaldúa, R, Cotter Moine, J. y Vidal Albarracín, H., *Código Aduanero*. Ed. Abeledo Perrot, p. 62

²¹⁶ Explican Casas y Biscardi que a ciertos elementos se los asimiló por definición legal a las cosas, y son objeto de importación y exportación, tales el gas o la electricidad, cuya clasificación es Capítulo 27, Partida 11 y Capítulo 27, Partida 16, respectivamente, de la Nomenclatura Común del Mercosur. “Las exportaciones e importaciones de intangibles. Statu quo. Problemas. Propuestas”. PET N° 201, 27/7/00, p.2. La Ley

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION

7.2.), que reputa como hecho imponible a las prestaciones realizadas en el exterior cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país.

Para Lorenzo, Edelstein y Calcagno²¹⁷ la posibilidad aludida constituye una 'idealización', por el intento de aplicar estas figuras (importación/exportación), propias de los bienes físicos, a los servicios.

Zunino²¹⁸ comenta que en la legislación y acuerdos relativos al comercio exterior prevalece el concepto amplio de 'mercaderías', pero no la asimilación a los servicios. La Convención de Viena de 1980 sobre compraventa internacional de mercaderías aprobada en nuestro país por ley 22.765 (B.O. 30/3/83) no incluye en su ámbito de aplicación la venta o cesión de los derechos (patrimoniales) de autor o las licencias de patente. En el Acuerdo de Marrakesh, por el que se establece la Organización Mundial del Comercio y se aprobaron los resultados de la Ronda de Uruguay, se distingue entre el comercio de bienes, de servicios, y los aspectos del comercio relacionados con la propiedad intelectual, que son tratados en forma separada.

Entre las consecuencias no previstas de la asimilación al concepto de 'mercaderías', el autor señala que no está claro de qué manera la Aduana efectuará el ejercicio de las facultades de control de arribo en estos casos. Asimismo, cuadra preguntarse si el legislador ha previsto las diferentes destinaciones que podrían presentarse con los servicios. ¿Se producirá acá, como ocurre con los bienes tangibles, la posibilidad de destinaciones suspensivas de importación y/o exportación cuando los servicios se presten sólo por tiempo determinado?²¹⁹

Además, el Código Aduanero y los convenios internacionales no han reglamentado los aspectos necesarios para su implementación, como partidas arancelarias y valoración aduanera.

El artículo 11 del Código Aduanero exige que *"En las normas que se dictaren para regular el tráfico internacional de mercadería, ésta se individualizará y clasificará de acuerdo a la Nomenclatura para la Clasificación de la Mercadería en los Aranceles Aduaneros, establecida por la Convención del Consejo de Cooperación Aduanera, celebrada en Bruselas el 15 de diciembre de 1950, sus Notas Explicativas y Notas Explicativas Complementarias..."*

²¹⁷ Lorenzo, A., Edelstein, A. Y Calcagno, G., "El Impuesto al Valor Agregado en las denominadas 'importaciones' y 'exportaciones' de servicios". DTE Errepar T. XX, N° 230 -mayo/99, p. 51.

²¹⁸ Zunino, Gustavo "La propiedad intelectual y los servicios en el Código Aduanero". *Reforma Tributaria del '99. Análisis crítico de la ley 25.063*. Editorial Errepar, p. 286

²¹⁹ Zunino, Gustavo "La propiedad intelectual y los servicios en el Código Aduanero". *Reforma Tributaria del '99. Análisis crítico de la ley 25.063*. Editorial Errepar, p. 290

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION

Según Alsina, Barreira y otros autores²²⁰ toda nomenclatura es un instrumento destinado a dar nombre, es decir a individualizar o distinguir. A los fines aduaneros significa que todos los objetos que pueden individualizarse en la nomenclatura son mercaderías para esta legislación.

En cuanto a los derechos de autor y derechos de la propiedad intelectual en la medida que estos elementos intangibles tengan relevancia en algún soporte físico, como es el caso del software, se admitió por Decisión del Comité de Valoración (en 1984) que resulta una práctica aceptable, que a los fines aduaneros los tributos incidan sólo sobre el valor del soporte y no sobre el valor de la licencia que autoriza el uso de los elementos que están contenidos.

A pesar de esta recomendación, nuestro país emitió la resolución 856/95 (B.O. 20/6/95) del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos que dispone en su artículo 1 *“Todo programa de aplicación para computadoras –software- que ingrese al territorio aduanero nacional bajo la posición arancelaria Nomenclatura Común del MERCOSUR (N.C.M.) 8524 correspondiente a su medio transportador, deberá tributar derechos de importación solamente sobre el valor de facturación de su soporte físico.*

Artículo 2 *“Exceptúase de lo normado en esta Resolución a las restantes mercaderías que ingresen bajo la posición arancelaria citada en el artículo anterior, es decir que la importación de toda grabación digital que no constituya un programa de aplicación para computadoras –software-, ya sea una obra musical, fotográfica, filmográfica con o sin sonido, o los denominados videojuegos –videogames-, estará sujeta al criterio de valoración general.”*

Artículo 3 *“A efectos de posibilitar el cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 1º de la presente, resultará menester que en la factura que avale la operación de importación se encuentre claramente discriminado del valor total el precio correspondiente al soporte físico, así como también el valor correspondiente a derechos de autor. Caso contrario deberá tributarse derechos de importación sobre el valor total de facturación”.*

El Sistema Armonizado comprende sólo mercaderías, es decir todo objeto susceptible de ser importado o exportado que pasa por territorio aduanero.

En las transacciones de bienes digitales, por ejemplo software, las tarifas aduaneras recaen sobre el valor del continente (diskette, cd rom, etc.) no del contenido. El inconveniente se

²²⁰ Alsina, M, Barreira, E., Basaldúa, R, Cotter Moine, J. y Vidal Albarracín, H., *Código Aduanero*. Ed. Abeledo Perrot, p. 64

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION

presenta ante un suministro on line, porque se produce la descarga directa en el ordenador del adquirente sin pasar por ningun control aduanero. Amén de la inexistencia de una nomenclatura arancelaria para este caso particular.

El Grupo de Trabajo sobre Comercio Electrónico y Comercio Exterior del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos²²¹ explica que las disposiciones aduaneras no contemplan a la transmisión electrónica como una mercadería, por ejemplo ¿cuál sería el momento imponible en el que configuraría la operación?. Correspondería una adecuación simultánea de dicha legislación, cuya norma fundamental, la ley 22.415 serviría de sustento para gravar con un derecho de importación a la introducción de mercaderías para consumo.

Los productos entregados por métodos convencionales están sujetos a tributación, mientras que si se escoge la vía telemática no es factible gravar los bienes y servicios prestados desde el exterior dada la dificultad en controlar estas operaciones, por la ausencia de la aduana, y la desaparición de intermediarios que se desempeñen como agentes recaudadores.

El comercio electrónico directo coloca en el mercado nacional productos no percutidos con impuestos al consumo y derechos aduaneros, situación ésta que genera: a) competencia desleal; b) pérdida de recaudación tributaria y c) falta de control, y de equidad.²²²

Aunque se realizara una reforma tributaria, se plantean numerosos problemas de control en la recaudación y fiscalización, sin una solución racional a la fecha. Por lo que se insinúa la posibilidad de crear una aduana virtual.

Para la OCDE una salida podría ser la eliminación de la imposición en el comercio electrónico directo. Otra posibilidad radicaría en identificar nuevos intermediarios, como las autoridades de certificación o entidades que intervienen en los pagos electrónicos. Concluye el organismo que cualquiera sea la medida adoptada se debería facilitar el cumplimiento voluntario y no se debería favorecer o perjudicar artificialmente el e-commerce en comparación con el comercio tradicional, evitándose los parches legislativos.²²³

El Comité de Asuntos Fiscales canadiense entiende que el cambio en las condiciones de los productos no debería generar distinto tratamiento, por lo que recomienda no aplicar aranceles

²²¹ Segundo Informe de Progreso (Octubre, 1999), Anexo III: Informe del subgrupo de asuntos tributarios.
www.mecon.ar/comercio/electronico.htm

²²² Segundo Informe de Progreso (Octubre, 1999), Anexo III: Informe del subgrupo de asuntos tributarios.
www.mecon.ar/comercio/electronico.htm

²²³ OECD "Dismantling the Barriers to Global Electronic Commerce".
www.oecd.org/dsti/sti/it/ec/prod/dismantl.htm

aduaneros sobre los bienes tangibles que tengan la potencialidad de convertirse en electrónicos, y que puedan ser transacciones conducidas vía internet. En síntesis, los bienes tangibles cuyo equivalente pueda ser transmitido electrónicamente, serían gravados a tasa cero.²²⁴

El Grupo de Trabajo sobre Comercio Electrónico y Comercio Exterior del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos²²⁵ remarca que la mayoría de los países que pregonan liberar al comercio electrónico directo de una imposición específica y de los derechos aduaneros, tienen su sistema fundamentalmente basado en un gravamen sobre la renta y no, como en el caso de nuestro país, en los impuestos al consumo. Por tal circunstancia, ellos no sufren ninguna pérdida de la recaudación, y de verificarse ésta resultaría mínima.

Por el momento no están fijadas las pautas sobre el tratamiento aduanero a seguir en virtud de la moratoria existente en el país del norte para las transmisiones electrónicas de productos digitales. Ello no involucra a los bienes cuya distribución es física por medios convencionales, donde se aplica el tributo cuando la mercadería cruza el territorio aduanero independientemente de que hallan sido contratados por redes telemáticas.

Para evitar que internet se convierta en un gigantesco 'duty free' es fundamental establecer si soluciones aplicables localmente, tales como sistemas de inscripción voluntaria o reclasificación unilateral de los bienes, resultan viables a nivel internacional.

²²⁴ Núñez, Adriana "Políticas impositivas sobre el comercio electrónico. ¿Qué rentabilidad sobre la inversión sacaré en el comercio electrónico? ¿Se ha vuelto loco?. Somos Colón en el nuevo mundo. ¿Qué rentabilidad sacó él?.", PET N° 191, 22/10/99, p. 7. Ed. La Ley.

²²⁵ Segundo Informe de Progreso (Octubre, 1999), Anexo III: Informe del subgrupo de asuntos tributarios. www.mecon.ar/comercio/electronico.htm

CAPITULO IX
IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS

Cuando se transmiten bienes o servicios por las redes telemáticas es dificultoso localizar a las partes intervinientes en la transacción para aplicar las normas tributarias de uno u otro país.

Para Oliver Cuello si todos los sujetos de la operación comercial electrónica residen en un mismo estado, no se plantean mayores inconvenientes pues es de aplicación la normativa general tanto en la imposición directa como en la indirecta. Esta afirmación debe matizarse, ya que dentro de un mismo estado descentralizado pueden existir diferentes regímenes impositivos que pueden suscitar problemas similares (no idénticos) a los que ocurren en la esfera internacional.²²⁶

Nuestra Constitución Nacional fija en su artículo 1º que “*La Nación Argentina adopta para su gobierno la forma representativa republicana federal...*”

En el esquema de distribución de las potestades corresponde a las provincias la tributación directa e indirecta y a la Nación le compete la indirecta y excepcionalmente y por tiempo determinado las contribuciones directas, según el juego armónico de los artículos 4 y 75 incisos 1) y 2) de la Carta Magna.

El impuesto sobre los ingresos brutos pertenece al derecho tributario provincial y a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Este carácter deriva de la ley de coparticipación federal que ha reconocido la potestad de establecer y mantener un impuesto sobre los ingresos obtenidos en el ejercicio de actividades lucrativas en sus respectivos territorios.

Comenta Chalupowicz²²⁷ que la armonización ha apuntado a un régimen de coparticipación y asignación de facultades que ha convertido, salvo excepciones, a nuestro país en uno de tipo ‘unitario’ en materia fiscal, bien que admitiendo la imposición indirecta básica en las provincias, en particular respecto al impuesto sobre los ingresos brutos. No es ajeno a ello la perdurabilidad del gravamen de sellos en manos de las jurisdicciones locales y la nacional.

²²⁶ Oliver Cuello, Rafael *Tributación del comercio electrónico*. Ed. Tirant lo Blanch “colección financiero”. Valencia, 1999, p. 23.

²²⁷ Chalupowicz, Israel “Desmaterialización y deslocalización de la riqueza en operaciones intranacionales”. Resumen de panelistas. Comisión Nº 1. XXX Jornadas Tributarias del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas. Mar del Plata, 2 al 4 de noviembre de 2000.

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION

La jurisprudencia fijó que el conjunto de facultades y obligaciones que estableció la ley de Coparticipación N° 23.548 para la Nación y las Provincias tuvo por objetivo evitar la doble imposición interna, unificar criterios de imposición en relación a determinados impuestos de carácter local y distribuir el producto de los gravámenes coparticipados, directos e indirectos, fijados por la Nación. (“Grafa S.A. c/Fisco Nacional DGI” CNA CAF Sala II, 14/5/96).²²⁸

El hecho imponible en el impuesto sobre los ingresos brutos consiste en el ejercicio habitual y con propósito de lucro (o a título oneroso) de una actividad empresarial dentro del ámbito de la provincia respectiva. De esto último deriva su carácter eminentemente territorial.

A pesar de esta delimitación espacial, su generalización en todas las provincias generó yuxtaposiciones debido al ejercicio parcial de la actividad productora de los ingresos gravados en varias jurisdicciones.

Se trata de establecer el derecho que corresponde a cada uno de los fiscos involucrados sobre la materia imponible en proporción al volumen de actividad desplegada en su territorio. Por lo que se estableció el llamado Convenio Multilateral para evitar las superposiciones y organizar las actividades administrativas de percepción y fiscalización de estos impuestos.

La jurisprudencia ha indicado que el “Convenio Multilateral tiene por finalidad no solamente subsanar el inconveniente de la doble o múltiple imposición, sino que también, propende a la armonización y coordinación del ejercicio de poderes fiscales autónomos, con el objeto de lograr uno de los principios más importantes de la imposición en el Estado Federal, esto es, que el solo hecho de desarrollar actividades que trasciendan los límites de una de las jurisdicciones políticas en que se divide el país, no debe acarrear al contribuyente mayores gravámenes de los que tendría que soportar si toda su actividad se desarrollara en una sola jurisdicción.” (“Banca Nazionale del Lavoro S.A. c/Municipalidad de Río Cuarto” – Recurso de casación, tribunal superior de justicia de Córdoba 9/12/99).²²⁹

El Convenio Multilateral contempla un régimen general de distribución de los ingresos brutos totales del contribuyente entre todas las jurisdicciones que, por alguno de los criterios indicados en el artículo 1º, tengan la facultad de imponer su gravamen sobre la porción ingresos brutos que las normas del convenio les adjudiquen.

La distribución de la base imponible se realiza, como régimen general, en las siguientes proporciones:

²²⁸ Impuestos 1996-B, p. 2615. La Ley

²²⁹ Impuestos 2000-A p. 732. La Ley

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION

- a) El cincuenta por ciento (50%) en relación a los gastos soportados en cada jurisdicción.
- b) El cincuenta por ciento (50%) restante en proporción a los ingresos brutos provenientes de cada jurisdicción, en los casos de operaciones efectuadas por intermedio de sucursales, agencias u otros establecimientos similares, corredores, comisionistas, viajantes, etc. con o sin relación de dependencia.

Asimismo, para determinadas ramas de industria y comercio de carácter interprovincial, se prevén regímenes especiales cuyo rasgo predominante consiste en atribuir a cada jurisdicción porcentajes fijos de ingresos gravables haciendo caso omiso de la regla de prorrateo en función a los gastos e ingresos.

No es nuestro propósito profundizar en su estructura, mas no podemos dejar de mencionar ciertas cuestiones que se suscitarán con respecto al comercio electrónico.

Si la operación se realiza por parte de vendedores o prestadores no radicados en la Argentina, el gravamen no ha determinado sujeto obligado, por lo que la misma no queda alcanzada.²³¹

Según Díaz²³² en el sistema argentino el gran problema no lo es con los impuestos federales, cuando los sujetos intervinientes en la transacción electrónica residen en nuestro Estado, sin embargo, las dificultades se harán notar, y con gran intensidad, en la aplicación del Convenio Multilateral del impuesto sobre los ingresos brutos.

La complejidad se presenta cuando un contribuyente desarrolla su actividad en más de una jurisdicción, a través de un proceso único y económicamente inseparable, pues los ingresos que se originen deben ser atribuidos a todas ellas. Por jurisdicción se entiende tanto a las provincias y a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, en términos del impuesto sobre los ingresos brutos, como a los distintos municipios de cada provincia, si nos referimos a las tasas por inspección de seguridad e higiene²³³, o denominación equivalente.

En la operatoria descrita debe aplicarse el Convenio Multilateral, sin embargo, la localización de los ingresos es un tema complejo.

Cuando se tiene el asiento principal de la empresa en cierta jurisdicción y se opera en el territorio de otra, Bulit Goñi interpretaba que debía aplicarse un criterio estricto y considerarse

²³¹ Asiain, Jorge "Comercio electrónico. Operaciones internacionales". DTE Errepar N° 247 –octubre/00, p. 604.

²³² Díaz, Vicente O. "Conceptos primarios para definir la imposición sobre el comercio electrónico". Impuestos LVIII-A, enero/00, p. 8. La Ley

²³³ No es nuestro propósito analizar en esta oportunidad las denominadas tasas por inspección de seguridad e higiene, mas no podemos dejar de mencionar su cuestionada naturaleza jurídica en virtud de la conformación del hecho imponible y su posible superposición con el impuesto sobre los ingresos brutos

tal a la instalación real, efectiva, tangible en él, mediante la cual el sujeto realizaba una actividad tendiente a lograr el ingreso final. Pero alertó que de la realidad caracterizada por los transportes en carreta y comunicaciones boca a boca, a la época de los jets, satélites, la radio, la televisión, se ha operado un cambio cualitativo que debe ser tenido en cuenta. El empresario asentado en Buenos Aires que desea hacer conocer su producto en el resto del país, ya no necesita enviar viajeros propagandistas, ni siquiera establecer agencias o sucursales; le basta con recurrir a uno de estos canales para obtener hasta un efecto superior al que antes lograba.²³³

Si se quiere fomentar la contratación de bienes o servicios en cierta jurisdicción, su difusión en medios de comunicación que llegan a todo el país generará la posibilidad de concretar operaciones inclusive con provincias no tenidas en vista primitivamente. Similar efecto producen las páginas web que permiten llegar a cualquier parte.

Siempre ha sido tema de debate la aplicación del Convenio según la modalidad del comercio, por ejemplo: en el caso de la venta directa de una firma en su propio local donde realiza su actividad; las operaciones concertadas por correspondencia, teléfono, telégrafo, télex, etc.

Las soluciones dadas a estas cuestiones, sin perjuicio de las controversias que suscitaron, se fundaron en el encuentro de algún sustento territorial como vínculo relevante que justifica la imposición interna. Pero en algunas situaciones determinar el sustento por la vía del ejercicio de la actividad, resulta –aunque más no fuere en los casos extremos– bastante difícil.

Chalupowicz²³⁴ añade a esta problemática, la subsistencia de ‘paraísos fiscales’ derivados de regímenes promocionales o la propia legislación aplicable a las áreas aduaneras especiales, donde la conclusión de operaciones puede verse afectada por el uso de las modernas tecnologías. Debería seguir avanzándose en la integración de la imposición sobre los consumos para neutralizar el efecto ‘cascada’, el que, merced a los medios informáticos, se tiende a evitar por la desintermediación. El comercio electrónico permite sortear etapas en la circulación de la riqueza.

Los aspectos conflictivos, como la desaparición del sustento fáctico, que plantea el cibercomercio acentúan los desequilibrios regionales.

²³³ Bulit Goñi, Enrique “El sustento territorial en el impuesto a los ingresos brutos y el nuevo convenio multilateral”. La Información T. XXXVII, p. 22

²³⁴ Chalupowicz, Israel “Desmaterialización y deslocalización de la riqueza en operaciones intranacionales”. Resumen de panelistas. Comisión N° 1. XXX Jornadas Tributarias del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas. Mar del Plata, 2 al 4 de noviembre de 2000.

CAPITULO X
EL IMPUESTO DE SELLOS

10.1 LA INSTRUMENTALIDAD Y LA SEGURIDAD JURIDICA

Algunas veces la legislación tributaria escoge como elementos constitutivos del hecho imponible a determinados negocios privados. Pertenecen a esta categoría los hechos generadores jurídicos, también conocidos como abstractos o formales.

Díaz remarca que el instrumento refleja actos o contratos que siempre son anteriores a él, y sirve para precisar el convenio oral que lo causa. De ahí que lo realmente gravado no sea el acto o contrato, sino el documento portante en que éste se contiene. Es un típico tributo de formalización que incide sobre el documento y es exigible desde su otorgamiento, con abstracción de su posterior eficacia o validez jurídica.²³⁵

El legislador ha gravado la circulación de riqueza por medio ciertos actos jurídicos, cuando se exterioricen a través de un instrumento, con prescindencia de su alcance económico subyacente.

La Ley de Coparticipación Federal N° 23.548 ha reglado expresamente en su artículo 9 inc.b) punto II, que: *“En lo que respecta al impuesto de sellos recaerá sobre actos, contratos y operaciones de carácter oneroso instrumentados, sobre contratos a título oneroso formalizados por correspondencia, y sobre operaciones monetarias que representen entregas o recepciones de dinero que devenguen interés, efectuadas por entidades financieras regidas por la Ley 21.526”.* (El destacado es nuestro).

A renglón seguido define que *“Se entenderá por instrumento toda escritura, papel o documento del que surja el perfeccionamiento de los actos, contratos y operaciones mencionados en la primera parte del párrafo anterior, de manera que revista los caracteres exteriores de un título jurídico por el cual pueda ser exigido el cumplimiento de las obligaciones sin necesidad de otro documento y con prescindencia de los actos que efectivamente realicen los contribuyentes.”*

²³⁵ Díaz, V.O. *Impuesto de Sellos-aspectos económicos y jurídicos*, ed. Cangallo - Bs.As, pág. 29.

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION

Las provincias se obligan a no establecer gravámenes análogos a los nacionales coparticipados, (art.9 inc.b), y deben observar ciertos requisitos en materia de ingresos brutos y de sellos.

En el impuesto motivo de examen se fija el marco para que se ciñan las legislaciones locales y del cual no pueden sustraerse so pretexto de tratarse tan solo de una pauta orientadora. La finalidad es evitar la regulación dispar en las diversas jurisdicciones, y corregir posibles superposiciones con otros tributos nacionales coparticipados.

Cada provincia ha dictado sus propias normas, que si bien contienen diferencias de matices, en el fondo sus disposiciones son parecidas a la que rigiera en el ámbito capitalino.

El principio de instrumentación es fundamental en este gravamen pues no puede haber tributación sobre actos, contratos y demás hechos imponibles, si éstos no están formalizados en instrumentos públicos o privados. La excepción son las operaciones monetarias, ya que se gravan las operaciones cuando se exteriorizan mediante registraciones contables. Remarcamos este último aspecto, pues existe cierta jurisprudencia²³⁶ que entendió que también constituyen una excepción los contratos entre ausentes. Nos referimos a la pretensión de algunas provincias en gravar actos bilaterales no plasmados en un documento único sino a través del 'complejo instrumental'.

El consentimiento entre ausentes puede manifestarse por medio de agentes o por correspondencia epistolar, conforme al artículo 1147 del Código Civil.

La palabra 'ausente' del artículo citado debe tomarse en contraposición a la de presente en el lugar mismo. Se designa con el nombre de 'contrato entre ausentes' a aquel cuya aceptación definitiva no es dada en presencia de la otra parte al no concurrir al acto.

En lo tocante al impuesto de sellos, algunas legislaciones locales han contemplado para concertar el acuerdo a distancia a las cartas, cables, telegramas y en algún caso aislado el fax (provincia de Mendoza). Pero hasta el momento no se han mencionado en este gravamen otros medios más modernos.

Algunos entienden que internet debería servir para eliminar el gravamen documental de las operaciones mercantiles que ni está de moda, ni es producto de elaboradas y elegantes

²³⁶ "Helicópteros Marinos S.A." CNA Cont. Adm. Fed., sala III, del 30/12/97, y "Solba UTE c/Prov.del Neuquén" TSJ Neuquén, 2/10/96, E.D. t.174, pág. 407

construcciones, siendo más bien superviviente de épocas fiscales remotas que, pese a situarse en los escalones más bajos de la evolución biológica, se resiste a su extinción con una sorprendente capacidad de adaptación al medio. Es un tributo anacrónico no sólo para la Red, sino también en soporte papel e inadecuado desde la perspectiva constitucional, que plantea mayores inconvenientes que los ingresos generados con él. Lo más adecuado sería su supresión, sin perjuicio de la adopción de medidas de compensación financiera a las Comunidades Autónomas por ser el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados un tributo cedido a las mismas.²³⁷

En España el arcaico impuesto sobre los actos jurídicos documentados, que procede del impuesto del timbre, ha reconocido la validez jurídica de los documentos electrónicos, al expresar que “se entenderá por documento cualquier soporte escrito, incluidos los informáticos, por los que se pruebe, acredite o se haga constar alguna cosa”, (artículo 76.3 in fine del reglamento del impuesto, aprobado por RD 828/1995).

Para Martínez Lafuente, citado por Oliver Cuello, la sustitución del documento por sistemas informáticos desnaturalizan esta modalidad de gravamen, poniendo en entredicho la realización del hecho imponible. El reglamento del impuesto vigente ha querido salir del paso de esta objeción con el redactado del citado artículo 76.3.²³⁸

Es interesante la tesis de Gil Vera, citado por Oliver Cuello, según la cual la única capacidad contributiva que se puede poner de manifiesto en los documentos mercantiles gravados es la seguridad y protección que el ordenamiento jurídico ofrece a los mismos. El impuesto sería una suerte de precio a pagar por este resguardo. Cuando los sujetos del tráfico mercantil renuncian a esa protección en aras de la agilidad que ofrece el empleo de nuevas tecnologías, y aumentan, por consiguiente, los pleitos en los que se les demanda, por ejemplo, que la tarjeta de crédito se ha utilizado en un cajero automático por persona distinta a su titular; cuando se renuncia a la certeza del soporte escrito, justo es también que no haya que pagar un precio por una seguridad que no existe en los mismos términos que la ofrecida por los documentos gravados.²³⁹

²³⁷ Falcón y Tella, Ramón “Tributación e internet: aplicación de las reglas generales, con adaptaciones, en su caso, como alternativa al ‘bit tax’”. Quincena Fiscal T.II –mayo 1998, p. 7. Oliver Cuello, Rafael *Tributación del comercio electrónico*. Ed. Tirant lo Blanch “colección financiero”. Valencia, 1999, p. 137.

²³⁸ Oliver Cuello, Rafael *Tributación del comercio electrónico*. Ed. Tirant lo Blanch “colección financiero”. Valencia, 1999, p. 96.

²³⁹ Oliver Cuello, Rafael *Tributación del comercio electrónico*. Ed. Tirant lo Blanch “colección financiero”. Valencia, 1999, p. 99.

Pero Oliver Cuello entiende que este tributo no tiene ninguna vinculación teórica especial con el sustento en papel, por lo que no existe inconveniente en gravar todo tipo de documentos, siempre que sea escrito, cosa que se demostrará por hecho de ser leído directamente o utilizando medios mecánicos. Ello no es óbice para oponerse al mismo al no denotar una auténtica capacidad económica y lo único que comporta es un enorme lastre al tráfico jurídico y económico. Esta crítica es extensible tanto a los documentos asentados en el papel como por medios electrónicos.²⁴⁰

En otra oportunidad nos planteamos en un mundo con tendencia hacia la ‘despapelización’ de las transacciones, qué rol cumple el impuesto de sellos, dado que por sus características pareciera no adaptarse a los avances tecnológicos.²⁴¹

Las modernas formas de instrumentación de los contratos inducen a una interpretación flexibilizada de la legislación vigente y a la ulterior adaptación de la misma.

Hasta el momento no existe un reconocimiento legal expreso en el derecho privado del instrumento público digital, que fije las solemnidades que debe revestir para alcanzar tal condición, (ver el Anexo V, punto 5.2.1.)

Tampoco está contemplado el documento electrónico ni la firma digital como medio idóneo para cerrar el circuito contractual, por lo que no se configuraría el instrumento y, en consecuencia, no se aplicaría el tributo. Recordamos que la exigencia de la firma para la validez del instrumento privado surge del artículo 1012 del Código Civil, (para estos aspectos nos remitimos al Anexo V, puntos 5.2.1. y siguientes.)

De regularse estos aspectos en el derecho de fondo habrá que estudiar su conexión con un gravamen concebido en una época donde el papel era el soporte único de todo acuerdo negocial, o si es necesaria una reforma legislativa. Aunque tal vez se ponga nuevamente en tela de juicio su supervivencia en la era de la digitalización.

¿Cómo verificarán los fiscos locales a los instrumentos electrónicos?. La paulatina sustitución del papel por los registros computarizados requiere nuevos mecanismos de fiscalización, tema éste que será abordado en el próximo capítulo.

²⁴⁰ Oliver Cuello, Rafael *Tributación del comercio electrónico*. Ed. Tirant lo Blanch “colección financiero”. Valencia, 1999, p. 101.

²⁴¹ Roldán, Silvina M. “El impuesto de Sellos. Su aplicación en los contratos entre ausentes”, *Técnica Impositiva*, No. 94-agosto, 1999, pág. 50. Aplicación Tributaria.

CAPITULO XI:
LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL NUEVO MILENIO

La administración tributaria encuentra serias dificultades para poder controlar las operaciones comerciales y situar a los sujetos intervinientes en las mismas.

La brecha tecnológica entre el fisco y los contribuyentes es muy grande, por lo que el desafío que enfrentan las autoridades es poder maximizar los potenciales logros de la tecnología existente, pero a su vez proteger las bases de recaudación en materia de comercio electrónico sin entorpecer su desarrollo.

Los medios disponibles pueden coadyuvar a paliar estos inconvenientes y a mejorar los servicios, reducir los costos para la administración y los contribuyentes, fomentando el cumplimiento voluntario por parte de éstos.

11.1. EL ROL DE LA INFORMATICA JURIDICA (DOCUMENTAL Y DE GESTION)

Para el organismo fiscal la economicidad y eficiencia en el uso de los recursos es básica; los medios electrónicos contribuyen a su correcta administración y organización.

En especial, la informática, consistente en el procesamiento automático de la información, permite lidiar con un gran volumen de material.

La informática jurídica, cuya misión es la obtención de información jurídica por medio de la aplicación de computadoras, constituye una herramienta al servicio de la labor de las instituciones. Ver Anexo II, punto 2.1.

Los constantes cambios en la normativa impositiva, el acopio de doctrina y jurisprudencia administrativa y judicial genera una saturación de datos que complica su captura y conocimiento en tiempo útil, especialmente si se encuentra muy dispersa. Por lo que se está proyectando en materia de informática jurídica documental la formación de bases de datos dentro del Organismo que contengan estos archivos, con métodos efectivos para su ubicación.

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION

Respecto a la informática jurídica de gestión, existe una progresiva informatización en el sector público. En la Dirección General Impositiva se han ido equipando sus áreas para eliminar trabajos repetitivos (confección de documentos mecanografiados). Ello exige un sistema integrado que facilite el intercambio de datos, para evitar que funcionen como unidades aisladas, carentes de una organización racional y de uniformidad en el procesamiento de la información.

Los avances tecnológicos parecen alcanzar los estrados judiciales (ver Anexo II, punto 2.1.3.1.). Se está implementando la oficina judicial integrada a redes como internet, para tramitar los documentos y realizar comunicaciones por este medio, alcanzando el ideal de la oficina sin papeles. Con la digitalización de los expedientes se pretende pasar del actual soporte de papel al electrónico, para reducir los gastos, y el espacio utilizado en su archivo.

Tal vez no falte mucho para que suceda lo mismo con la administración tributaria.

La eficacia de los actos administrativos queda supeditada, en la mayoría de las ocasiones, a su notificación. De ahí la importancia de una correcta práctica en las mismas.

Las citaciones, notificaciones, intimaciones de pago, etc. que se realicen dentro del ámbito de aplicación de la ley de procedimiento tributario Nº 11.683 (t.o. 1998 y sus modificaciones) serán practicadas en cualquiera de las formas que enumera su artículo 100.²⁴²

Comenta Delgado García que la incorporación a la relación administración-administrado de las nuevas tecnologías de la información, fruto del avance social y del auge técnico experimentado en un mundo globalizado de redes de comunicación, ha abierto las puertas a las notificaciones telemáticas. En la actualidad no es una vía muy empleada, aunque se constata un lento avance en su ámbito de aplicación.²⁴³

En la mayoría de los ordenamientos se requiere una habilitación legal previa de las notificaciones telemáticas en cada sector específico de la Administración. Por lo que hasta tanto no se reconozca expresamente en una norma jurídica el uso de esta clase de notificaciones en cada ámbito, no se materializa la posibilidad de acudir a las mismas.

²⁴² Los gravámenes a los que les es aplicable el régimen de procedimiento tributario de la ley 11.683, están enunciados en el artículo 112 de dicha norma (t.o. 1998 y sus modificaciones).

²⁴³ Delgado García, Ana M. "El régimen jurídico de las notificaciones telemáticas tributarias". Actualidad informática Aranzadi, Nº 33, octubre de 1999, p.13. Madrid.

Pueden emplearse los siguientes medios electrónicos de comunicación: el fax, el sistema EDI, o internet y sus aplicaciones de correo electrónico, que agilizarían su envío a bajo costo.

Para lograr la confidencialidad y autenticidad de la información deberá recurrirse a las técnicas disponibles (vgr. encriptación), que aseguren la integridad del mensaje.

11.2. DETERMINACION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA: DECLARACION JURADA ELECTRONICA.

La ley define de manera objetiva y general, las circunstancias o presupuestos de hecho de cuya producción deriva la sujeción al tributo. Este mandato indeterminado tiene su secuencia en una actividad posterior, mediante la cual la norma se particulariza, se adapta a la situación de cada persona que esté incluida en los presupuestos fácticos previstos. Esta operación se denomina: determinación de la obligación tributaria.

Giuliani Fonrouge²⁴⁴ la define como al acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance de la obligación.

En el procedimiento efectuado por el sujeto pasivo, la declaración jurada tiene el carácter de regla general en nuestro sistema legal vigente (en la ley 11.683; en los códigos fiscales provinciales; y es el método genérico propugnado por el Modelo de Código Tributario para América Latina, artículo 134).

La determinación de oficio es subsidiaria de la declaración jurada (el artículo 16 de la ley 11.683, t.o.1998 y sus modificaciones fija que *“Cuando no se haya presentado declaraciones juradas o resulten impugnables las presentadas, la Administración Federal de Ingresos Públicos procederá a determinar de oficio la materia imponible o el quebranto impositivo, en su caso, y a liquidar el gravamen correspondiente, sean en forma directa, por conocimiento cierto de dicha materia, sea mediante estimación, si los elementos conocidos sólo permiten presumir la existencia y magnitud de aquélla”*).

²⁴⁴ Giuliani Fonrouge, Carlos *Derecho Financiero*. Ediciones Depalma Buenos Aires, 4º edición, vol. I, p. 528.

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION

Son pocos los casos en que se realiza una determinación mixta, mediante la acción coordinada del fisco y del contribuyente. Es un procedimiento de excepción válido en pocos impuestos (vgr. derechos aduaneros, artículos 217 a 232 del Código Aduanero).²⁴⁵

Ley 11.683, t.o. 1998 y sus modificaciones, artículo 11 fija que *“La determinación y percepción de los gravámenes que se recauden de acuerdo con la presente ley, se efectuará sobre la base de declaraciones juradas que deberán presentarlos responsables del pago de los tributos en la forma y plazos que establecerá la Administración Federal de Ingresos Públicos. Cuando ésta lo juzgue necesario, podrá también hacer extensiva esa obligación a los terceros que de cualquier modo intervengan en las operaciones o transacciones de los contribuyentes y demás responsables, que estén vinculados a los hechos gravados por las leyes respectivas. El Poder Ejecutivo Nacional queda facultado para reemplazar, total o parcialmente, el régimen de declaración jurada a que se refiere el párrafo anterior, por otro sistema que cumpla la misma finalidad, adecuando al efecto las normas legales respectivas.*

La Administración Federal de Ingresos Públicos podrá disponer con carácter general, cuando así convenga y lo requiera la naturaleza del gravamen a recaudar, la liquidación administrativa de la obligación tributaria sobre la base de datos aportados por los contribuyentes, responsables, terceros y/o los que ella posea”.

Los formularios respectivos se ajustarán a las formas extrínsecas establecidas en el decreto reglamentario N°1397/79, especificando todos los elementos relacionados con la materia imponible. Así, dispone su artículo 28 que *“Las declaraciones juradas serán firmadas en su parte principal y anexos por el contribuyente, responsable o representante autorizado para ese fin y se volcarán en formularios oficiales, con duplicados para el interesado. Contendrán una fórmula por la cual el declarante afirme haberlos confeccionado sin omitir ni falsear dato alguno que deban contener y ser fiel expresión de la verdad”.*

Nuestro sistema tributario está compuesto predominantemente por impuestos masivos de autodeclaración o autoliquidación.

El procesamiento automático de datos permite mayor velocidad y precisión en el manejo de un gran volumen de documentos. Este mecanismo se ha visto beneficiado por las declaraciones juradas volcadas en diskette; a través de una normativa especial se aprueban los diseños a los que deberán ajustarse los formularios, que deben ser legibles por el ordenador para su llenado.

²⁴⁵ Giuliani Fonrouge, Carlos *Derecho Financiero*. Ediciones Depalma Buenos Aires, 4º edición, vol. I, p. 528

La Administración Federal de Ingresos Públicos introdujo la tecnología informática para la liquidación de impuestos por medio de la resolución general (AFIP) 474 (B.O. 10/3/99), que habilitó el régimen optativo 'OSIRIS EN LINEA' para la presentación de declaraciones juradas impositivas y previsionales mediante un sistema de transferencia electrónica de datos, utilizando el protocolo de transferencia de hipertexto (HTTPS) conocido como 'tecnología web', (artículo 1º de la resolución).

La posibilidad de remisión de declaraciones juradas por la red ahorra tiempo (al no tener que recurrir a la oficina respectiva para entregar el diskette). Se facilita la presentación de las declaraciones por este mecanismo las 24 horas, los 365 días del año, (artículo 13 de la norma).

El régimen está integrado, según el artículo 3, por: a) un contrato de adhesión firmado por el contribuyente o responsable, apoderado o representante legal, que se debe presentar en alguno de los bancos estipulados por la AFIP para la prestación de este servicio, cuya nómina figura bajo el título 'Bancos habilitados'. b) la clave de seguridad de identificación personal, de carácter confidencial y seleccionada por el contribuyente o responsable para operar el sistema.

La acción para facilitar el cumplimiento es la de dar a conocer la obligación tributaria por diversos medios de comunicación. Se le puede sacar provecho a los medios electrónicos para la asistencia y evacuación de consultas de los contribuyentes. Muchas administraciones han establecido sitios web con legislación y jurisprudencia actualizadas, estadísticas, preguntas más frecuentes en la materia, etc.

Esto contribuye a una buena relación fisco-contribuyente al agilizarse los trámites para el cumplimiento de deberes por parte de éstos, y redundando en un beneficio de la gestión tributaria al disminuir las actuaciones posteriores de comprobación.²⁴⁶

Los sistemas de intercambio electrónico de datos (EDI) han facilitado la estandarización de documentación pública relativa a cuestiones impositivas, previsionales y aduaneras.

11.3. PERCEPCION DE TRIBUTOS: PAGOS POR MEDIOS ELECTRONICOS

²⁴⁶ Oliver Cuello, Rafael *Tributación del comercio electrónico*. Ed. Tirant lo Blanch "colección financiero". Valencia, 1999, p. 158

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION

Corresponde al Poder Ejecutivo hacer recaudar las rentas de la Nación, conforme al mandato constitucional del artículo 99 inciso 10).

Esta función se encuentra a cargo del organismo creado por decreto 618/97 del Poder Ejecutivo (B.O. 14/7/97), cuyo artículo 1° fija que *“La Administración Federal de Ingresos Públicos, entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos, tendrá la organización y competencia fijadas por el presente decreto y, a partir de la publicación del mismo en el Boletín Oficial, se considerarán disueltas la Administración Nacional de Aduanas y la Dirección General Impositiva siendo reemplazadas por la Administración Federal de Ingresos Públicos, la que ejercerá todas las funciones que les fueran asignadas a aquellas por las leyes N° 11.683, N° 22.091, N° 22.415 y por el decreto N° 507/93-ratificado por la ley N° 24.447-; y sus respectivas modificaciones, así como por otras leyes y reglamentos.*

Las normas legales y reglamentarias referidas en el párrafo precedente mantendrán su vigencia, en tanto no se opongan a las disposiciones del presente decreto o a las que resulten aplicables de acuerdo con sus previsiones. Aun cuando no mediare estricta oposición, sus alcances se entenderán modificados en la medida en que resulten virtualmente ampliados, restringidos o no contemplados por las disposiciones correlativas del presente decreto.

Todas las remisiones que otras normas hagan a las normas legales y reglamentarias mencionadas en el primer párrafo de este artículo que resulten derogadas, se interpretarán como hechas a las disposiciones correlativas del presente decreto.

Todas las referencias que las normas legales y reglamentarias vigentes hagan a los organismos disueltos, su competencia o sus autoridades, se considerarán hechas a la Administración Federal de Ingresos Públicos, su competencia o sus autoridades, respectivamente”.

La Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) tiene las funciones y facultades de los organismos fusionados mencionados en el artículo 1°, se destacan la de aplicación, percepción y fiscalización de los tributos y accesorios a su cargo (artículo 3° del decreto 618/97).

Conviene precisar que las disposiciones de la ley de procedimiento tributario N° 11.683 rigen para los gravámenes enunciados en su artículo 112, entre los que se encuentran el impuesto a las ganancias y el impuesto al valor agregado.

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION

La administración tributaria tiene como cometido recaudar los impuestos que administra en la oportunidad y cuantía que corresponde de acuerdo a las pautas fijadas por la ley. Esta función incluye al conjunto de operaciones que se refieren a la preparación del formulario de declaración de impuestos, su recepción, y terminar con la percepción del pago de la deuda.

Es importante que el organismo brinde comodidades a los contribuyentes para efectuar dicha cancelación.

La modalidad de depósito en las cuentas especiales de los bancos autorizados a tal efecto, prevista en el artículo 23 de la ley N° 11.683, t.o. 1998 y sus modificaciones, es una de las formas posibles para facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

A través de internet sólo se podían completar y enviar formularios de declaraciones juradas, pero la resolución general (AFIP) 942 habilitó el pago de impuestos y contribuciones de la seguridad social. Cada banco adherido al sistema dará una clave, validará la operación y otorgará un 'ticket virtual' que una vez impreso tendrá efecto cancelatorio como comprobante de pago. Incluye un código inviolable de seguridad que le garantiza su autenticidad ante la AFIP. Para acceder a la operación se pedirá la clave, que se podrá obtener en cajeros automáticos y terminales de autoservicio en bancos similares. El procedimiento es de carácter optativo para contribuyentes chicos (no podrán usarlo quienes sean del Sistema Dosmil ni los Grandes Contribuyentes).

Actualmente, se está implementando para los grandes contribuyentes el abono vía internet de sus gravámenes previsionales y tributarios; en una primera etapa es voluntario. Se indicó que se venía pergeñando desde tiempo atrás este sistema para darles a éstos el mismo tratamiento que se le da a los más chicos, que desde 1999 realizan trámites por la red. Al avanzar sobre los grandes contribuyentes se busca brindarles un servicio BtoB (business to business) con los siguientes beneficios: mayor control por el fisco sobre el pago de impuestos y una reducción de los costos administrativos tanto para el contribuyente como para la propia AFIP.²⁴⁸

La percepción de los tributos se efectúa en la misma fuente cuando así lo fijan las leyes impositivas, pero cuando la Administración considere conveniente, dispondrá qué personas y en qué casos intervendrán como agentes de retención y/o percepción, según el artículo 22 de la ley N° 11.683, t.o. 1998 y sus modificaciones.

²⁴⁸ "Grandes contribuyentes podrán pagar sus impuestos por internet". E-Bae 12/6/01

En este sentido, el decreto 618/97, de organización y competencia de la Administración Federal de Ingresos Públicos, en su artículo 7º autoriza al Organismo a dictar normas obligatorias con relación a la creación, actuación y supresión de agentes de retención, percepción o de información.

11.3.1. AGENTES DE RECAUDACION E INFORMACION EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO

Las redes especializadas y privadas, como los sistemas EDI, ofrecen gran confiabilidad, pues el intercambio computarizado de mensajes está estandarizado a través de un convenio preestablecido entre los denominados ‘socios comerciales’. Las transacciones se concretan entre organizaciones, en un entorno particular entre quienes tienen una relación continua. Están compuestas por enlaces punto a punto, sometidas a la vigilancia y supervisión de operadores nacionales de la red básica de telefonía. Por ende, el control administrativo de las operaciones no es tan problemático.

En el caso de las redes públicas, generalmente usadas en el mercado minorista sin acuerdo ni conocimiento previo entre las partes contratantes, la mezcla de procedencias y contenidos de la información que circula por la misma dificulta su fiscalización. Además, el acortamiento de la cadena de intermediarios obligará a los fiscos a recaudar menores sumas procedentes de un mayor número de contribuyentes.

Oliver Cuello²⁴⁹ cree que una vía de solución para localizar las transacciones comerciales es la potenciación del criterio de territorialidad, aunque reconoce que el principio de residencia del pagador puede implicar para éste un incremento de sus deberes formales. Por lo que sería necesario imponer al vendedor la obligación de nombrar un representante en el país de la fuente, cuando el volumen de operaciones supere determinado límite. Recuerda que en el ordeamiento español ya existe este sistema con relación al Impuesto al Valor Añadido.

Si bien el proceso de desintermediación ha eliminado puntos de control, se ha reconocido que el cibercomercio puede crear nuevos cooperadores fiscales.

²⁴⁹ Oliver Cuello, Rafael *Tributación del comercio electrónico*. Ed. Tirant lo Blanch “colección financiero”. Valencia, 1999, p. 140

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION

Según cierta doctrina deben instituirse controles automáticos sobre los pagos efectuados por internet, y obligar a actuar como agentes de retención a las entidades financieras que medien en el pago por vía telemática (básicamente tarjetas de crédito).²⁵⁰

Otra solución, que evite agregar cargas públicas al sector privado y costos administrativos para el gobierno, son unas versiones de software especializado que ofrecen unos sistemas de cálculo fiscal y remiten (vgr. a través de los intermediarios financieros) el impuesto a la jurisdicción pertinente. Estos mecanismos están siendo evaluados, de manera que los avances tecnológicos coadyuven como herramienta para administrar y recaudar el impuesto.²⁵¹

Para asegurar la autenticidad de la declaración de voluntad de su autor en la contratación por redes abiertas se suele recurrir a la firma digital de criptografía asimétrica. En este sistema suelen intervenir entidades de certificación denominadas 'trusted third parties' o terceras partes confiables, que brindan confianza a la operación ya que certifican la identidad, solvencia y antecedentes de sus inscriptos. (Un mayor desarrollo del tema se encuentra en el Anexo V, punto 5.2.2.1.1.). Pueden erigirse como autoridades certificantes sectoriales instituciones privadas (tales como bancos, operadores telefónicos, agrupaciones profesionales) o las administraciones públicas.

Si bien la situación actual en el mundo de los servicios de seguridad en las redes abiertas es todavía primitiva, muchos autores ven a estos nuevos intermediarios como posibles fuentes de suministro de información.

Otras alternativas para la obtención de informes por suministro de terceros, apuntan a los prestadores de servicios de telecomunicaciones, los proveedores de servicios de internet (PSI), o los administradores de sitios web.

Como nexo de la operación virtual los proveedores del servicio (PSI), sean de acceso como de espacios, controlan las comunicaciones que pasan por sus manos y acumulan datos personales de sus clientes. Esta circunstancia los convierte en poseedores de los pormenores de las operaciones comerciales y privadas.

Estima Galarza que los proveedores de servicios de internet (internet service providers- ISP) serán los protagonistas de este comercio informatizado, y son un recurso ideal en quien los

²⁵⁰ Rigoni, Gabriela "El E-commerce y sus consecuencias tributarias". Comisión N° 1. XXX Jornadas Tributarias del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas. Mar del Plata, 2 al 4 de noviembre de 2000.

²⁵¹ OECD "Consumption tax aspects of electronic commerce". A report from working party N° 9 on consumption taxes to the Committee on Fiscal Affairs. February 2001 www.oecd.org

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION

fiscos pueden depositar su esperanza de cooperación para identificar y registrar las transacciones. Es de esperarse que en un principio los mismos rehusarán en comportarse como controladores del uso y tráfico de sus clientes. Pero cuando el comercio electrónico madure puede suceder que éstos no tengan elección en convertirse en los nuevos intermediarios en quienes las administraciones confíen en apoyarse para recabar informes y hasta actuar como agentes de retención de los gravámenes.²⁵²

La situación es compleja pues en la mayoría de los casos, estos intermediarios están obligados contractualmente a resguardar la confidencialidad de los mensajes que lleguen a su conocimiento a raíz de sus funciones. Retomaremos esta cuestión en el próximo punto.

11.4. VERIFICACION Y FISCALIZACION DE TRIBUTOS

El fisco cuenta con amplios poderes de control para establecer si los sujetos pasivos han cumplido en forma debida con sus correspondientes responsabilidades.

La ley N° 11.683 (t.o. 1998 y sus modificaciones) en los artículos 33 y siguientes menciona las facultades de la administración de las que se originan otros tantos deberes formales de los administrados.

Huelga aclarar que los deberes formales son aquellas obligaciones que la ley o las disposiciones reglamentarias y, aún las autoridades de aplicación de las normas fiscales, impongan a contribuyentes, responsables o terceros para colaborar con la administración en el desempeño de sus cometidos.²⁵³

La ley de procedimiento tributario no enumera a éstos, sino que surgen por implicancia de la enunciación de las atribuciones de la administración.

Entre los deberes formales tiene una posición de preeminencia la declaración jurada²⁵⁴. Pero la actividad del fisco no sólo recae sobre las declaraciones juradas presentadas -funciones inquisitivas que tengan conexión con un hecho imponible determinado, artículo 35 inciso a) de ley 11.683, t.o. 1998 y sus modificaciones-, sino también en la verificación de la situación

²⁵² Galarza, César. Coloquio internacional de Direito Tributário. Tema II: tributación en el comercio electrónico. Centro de extensao Universitária (Brasil)-Universidad Austral (Argentina).

²⁵³ Jarach, Dino *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Editorial Cangallo, p. 430

²⁵⁴ La determinación de la obligación tributaria ha sido tratada en el punto 11.2.

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION

impositiva de contribuyentes y responsables respecto de actos preparatorios cuya exigencia deriva de las facultades de reglamentación del artículo 7º del decreto 618/97, según el artículo 33 del cuerpo citado.

El artículo 33 de la ley mencionada contiene disposiciones relativas a las registraciones y comprobantes que las respalden vinculados con la materia imponible, y la obligación de conservación de los mismos por cierto lapso.

El artículo 35 de la ley 11.683 concede amplios poderes al fisco para verificar en cualquier momento, inclusive respecto de períodos fiscales en curso, por intermedio de sus funcionarios y empleados, el cumplimiento que los obligados o responsables den a las leyes, reglamentos, resoluciones e instrucciones administrativas, fiscalizando la situación de cualquier presunto responsable.

El ejercicio de estas funciones en el contexto del comercio electrónico se enfrenta a ciertas particularidades que analizaremos a continuación.

11.4.1. EL REQUERIMIENTO DE INFORMACION. LOS LIMITES ESTABLECIDOS POR LAS GARANTIAS CONSTITUCIONALES

Promover la eficiencia requiere de la utilización de la información disponible de manera sistemática, para lograr la meta de una administración equitativa de las leyes tributarias, el cumplimiento total y la recaudación máxima de ingresos.

Para una correcta gestión, las autoridades necesitan tener acceso a datos seguros y confiables acerca de las circunstancias que incide sobre los sujetos pasivos y condicionan e integran los hechos imponibles.

El contribuyente, a través de sus declaraciones juradas y formularios de liquidación de impuestos, constituye la fuente primaria. También, existen fuentes secundarias (vgr. designación de agentes, tales como empresas, banca privada, la aduana, registro de la propiedad inmueble y automotor, etc.)

La obligación de informar se subsume en el concepto genérico de deberes de colaboración.

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION

La administración fiscal puede citar al firmante de la declaración jurada, al presunto contribuyente, responsable, o cualquier tercero que tenga conocimiento de las negociaciones u operaciones de aquéllos, para contestar los requerimientos que se le hagan sobre las rentas, ingresos, egresos y, en general, sobre las circunstancias que a su juicio estén vinculadas al hecho imponible previsto por las leyes respectivas (ley 11.683, t.o. 1998 y sus modificaciones, artículo 35 inciso a)).

Por su parte, el decreto 618/97 en su artículo 7º autoriza al Organismo a dictar normas obligatorias con relación a la creación, actuación y supresión de agentes de información. Asimismo, puede requerir información a determinados sujetos con el grado de detalle que estime conveniente para facilitar la fiscalización.

Díaz²⁵⁵ afirma que el pedido de informes debe estar exteriorizado no en forma general, sino sobre un sujeto que tenga relevancia para el hecho bajo verificación. Cuando se impone el deber jurídico de colaborar con la administración, vía la provisión de información, es fundamental que la trascendencia tributaria de los datos antecedentes que integran el requerimiento, sea susceptible de tener consecuencias jurídicas directas o indirectas en la aplicación y percepción de los impuestos.

En la práctica no siempre se ha respetado este criterio.

En el fallo “Dirección General Impositiva c/Colegio Público de Abogados de la Capital Federal s/Medidas Cautelares”²⁵⁶ la Corte Suprema de Justicia de la Nación sentenció que en la era de las computadoras el derecho a la privacidad ya no puede reducirse a excluir a los terceros de la zona de reserva, sino que se traduce en la facultad del sujeto de controlar la información personal que de él figura en los registros, archivos y bancos de datos. Los organismos y entes estatales y privados no incurren en divulgación de datos protegidos por el derecho a la intimidad cuando suministran a la DGI el nombre, número de documento, CUIT, fecha de nacimiento y de matriculación y lo hacen en cumplimiento de la obligación que les impone el artículo 105 de la ley 11.683.

Agregó que no surge de la citada norma que la facultad de la DGI de solicitarle información a los organismos y entes estatales y privados sólo pueda ser ejercida en el marco de un procedimiento administrativo iniciado con respecto a cierto contribuyente. Que la norma fije

²⁵⁵ Díaz, Vicente “Los derechos de los contribuyentes y las solicitudes y obligaciones de informar al fisco”. La Información T. LXV, p. 758

²⁵⁶ Doctrina Tributaria –Errepar Nº 193, T. XVI, p. 983

que dicha requisitoria deba ser formulada por los jueces administrativos de la ley de procedimiento fiscal, no supone el ejercicio de funciones jurisdiccionales en un procedimiento específico, sino una determinada categoría de funcionarios que puede ejercer esas facultades.

Calificada doctrina entiende que el derecho de intimidad del contribuyente está limitado por el deber de informar y declarar ante el fisco, pero el argumento de la Corte para legitimar la transferencia a la DGI de datos de terceros en abstracto, fuera del ámbito de un proceso administrativo concreto, prescinde del texto del artículo 105 (actual 107) en cuanto éste condiciona la solicitud de información 'para facilitar la determinación y percepción de gravámenes a su cargo', así como del contexto en la cual se halla la expresión juez administrativo por lo que se vacía de significado a la misma.²⁵⁷

La facultad de requerimiento de informes es discrecional, ya que puede ser ejercida según criterios de oportunidad o conveniencia que la propia administración determine, y al emplearla puede hacerlo con mayor o menor intensidad, siempre que no afecte mediante su acción garantías constitucionales.

Cualquiera de las formas de requisitoria, tanto a terceros como a los propios contribuyentes o responsables, si es excesiva y constante lesiona los derechos amparados por la Constitución.

La administración necesita contar con diversas fuentes, pues por sí sola no podría tomar conocimiento de todos los hechos acontecidos en la esfera privada, pero para quienes deben asumir este deber implica grandes 'costos de cumplimiento'.²⁵⁸

La razonabilidad y proporcionalidad son principios muy amplios, e indican la adecuada relación entre el fin perseguido por la ley y el medio elegido para concretarlo. Según el artículo 28 de la Constitución Nacional "*Los principios, garantías y derechos reconocidos en los anteriores artículos, no podrán ser alterados por las leyes que reglamenten su ejercicio*".

Si las solicitudes son permanentes implican una onerosa y pesada carga patrimonial, que vulnera el derecho de propiedad consagrado en el artículo 17 de la Carta Magna.²⁵⁹

²⁵⁷ Telías, Sara "El derecho a la intimidad limitado por el deber de información". PET N° 110, 1996.

²⁵⁸ Roldán, Silvina M. "El sistema de información de la Administración Tributaria. Algunas cuestiones para este nuevo milenio", Técnica Impositiva, N° 106-agosto, 2000, pág. 59. Aplicación Tributaria.

²⁵⁹ Artículo 17 de la Constitución establece que "*La propiedad es inviolable, y ningún habitante de la Nación puede ser privado de ella, sino en virtud de sentencia fundada en ley...*"

LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION

La cantidad de información accesible para el fisco, sumada a las técnicas de procesamiento automático tiende a una alta concentración del conocimiento del comportamiento del contribuyente. Gran parte de la vida de un sujeto tiende a ser seguida por un computador, ello puede generar temor de un exceso de control por parte del estado y ser cuestionado como atentatorios de la libertad y la intimidad.

Cualquiera sea la metodología empleada para el procesamiento, el límite al requerimiento de informes lo marca el artículo 18 de la Ley Fundamental, pues *"...El domicilio es inviolable, como también la correspondencia epistolar y los papeles privados; y una ley determinará en qué casos y con qué justificativos podrá procederse a su allanamiento y ocupación"*.

Conforme el artículo 19 de la Ley Fundamental *"Las acciones privadas de los hombres que de ningún modo ofendan al orden y a la moral pública, ni perjudiquen a un tercero, están sólo reservadas a Dios, y exentas de la autoridad de los magistrados. Ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe"*.

El secreto de las comunicaciones tiene carácter omnicomprensivo ya que ampara a todas ellas, con independencia del mecanismo utilizado para su transmisión.

Las aplicaciones de internet también deben estar resguardadas con un marco de privacidad.

Afirma Olivier Hance²⁶⁰ que las regulaciones que protegen la intimidad con respecto al procesamiento de datos por computadoras por supuesto se aplican a la actividad de servidores, proveedores de servicios y de acceso a internet y a los administradores de grupos de interés.

Se torna complejo efectuar requerimientos de información y designar como agentes colaboradores del fisco a los proveedores de servicios o de acceso, los administradores de grupos de interés y los servidores web, que mantienen archivos de datos personales, pues están obligados contractualmente a resguardar su confidencialidad. Sin la autorización de los usuarios involucrados, los datos no pueden ser utilizados para otros propósitos, como la mercadotecnia, ni pueden comunicarse a terceras partes.

Para Altamirano se deberá atender a las particularidades técnicas del servicio para legitimar una eventual pretensión del fisco de elevar a la categoría de agentes de información a los PSI pues: i) todo tipo de información circula por la red; ii) técnicamente luce como no viable separar los datos trascendentes con propósitos fiscales de los que no la tienen; iii) si consideramos cierta información en la red como asimilable a la correspondencia, ésta por

²⁶⁰ Hance, Olivier *Leyes y negocios en internet*, Ed. Mc Graw Hill, p. 127

mandato constitucional es inviolable, por lo que el PSI no podrá cumplir con el propósito perseguido por una eventual norma tributaria que le exija cooperación.²⁶¹

Una amenaza evidente radica en los ataques a la confidencialidad, autenticidad e integridad del correo electrónico. Su asimilación al correo tradicional le permite gozar de las mismas garantías con que se resguarda esta última modalidad.

En la causa “Lanata, Jorge c/ s/ Desestimación”. Cam.Nac.Apel.en lo Criminal y Correccional, sala 6. 4/3/99 se sentenció que “Queda claro que el ‘e-mail’ es un medio idóneo, certero y veloz para enviar y recibir todo tipo de mensajes, misivas, fotografías, archivos completos, etc; es decir, amplía la gama de posibilidades que brindaba el correo tradicional al usuario que tenga acceso al nuevo sistema. Es más, el correo electrónico posee características de protección de la privacidad más acentuadas que la inveterada vía postal a la que estábamos acostumbrados, ya que para su funcionamiento se requiere un prestador del servicio, el nombre de un usuario y un código de acceso que impide a terceros extraños la intromisión en los datos que a través del mismo puedan emitirse o archivarse. En tal sentido, la correspondencia y todo lo que por su conducto pueda ser transmitido o receptado, goza de la misma protección que quiso darle el legislador al incluir los artículos 153 al 155 en la época de la redacción del código sustantivo, es decir, como cuando aún no existían estos avances tecnológicos”.

Se ha señalado que el correo electrónico es una entidad ubicua, que es reproducida en un contexto totalmente heterogéneo e internacional cuando se envía. Esta clase de comunicación demanda la intervención de terceros, generalmente de carácter privado en su control y mantenimiento. Los operadores del sistema pueden acceder y monitorear mensajes, guardar copias de salvaguarda y manejar su contenido.²⁶²

La pregunta es qué clase de confidencialidad puede encontrarse bajo las circunstancias descriptas. El objetivo es lograr la proporcionalidad entre el control razonable que se le debe reconocer al operador del sistema, de conformidad con sus necesidades técnicas, y los límites naturales que el valor de privacidad impone.

Hoy es posible resguardar los mensajes mediante procedimientos criptográficos. Aunque conceder a la criptografía un papel de guardián universal de privacidad es un error, pues

²⁶¹ Altamirano, Alejandro. Coloquio internacional de Direito Tributário. Tema II: tributación en el comercio electrónico. Centro de extensao Universitária (Brasil)-Universidad Austral (Argentina).

²⁶² Barrera, M y Montague Okai, J. “Correspondencia digital: recreando privacidad en el ciberespacio”. Revista Electrónica de Derecho Informático N° 15 - octubre 1999. www.publicaciones.derecho.org

implica disminuir la cobertura del derecho a la eficacia de una simple herramienta, siempre en peligro de obsolescencia.²⁶³

Cualquier sistema de protección debe estar respaldado por el marco legal correspondiente. Lo esencial es preservar la privacidad, que es un derecho absoluto en si mismo y debe ser respetado bajo cualquier condición tecnológica.

11.4.1.1. EL SECRETO FISCAL

En el cumplimiento de las obligaciones tributarias se necesita la certeza de que los datos aportados a la administración fiscal no serán conocidos por personas ajenas.

Esta seguridad la brinda el secreto fiscal consagrado en el artículo 101 de la ley 11.683 (t.o.1998 y modificaciones) que señala: *“Las declaraciones juradas, manifestaciones e informes que los responsables o terceros presentan a la Administración Federal de Ingresos Públicos, y los juicios de demanda contenciosa en cuanto consignen aquellas informaciones, son secretos.*

Los magistrados, funcionarios, empleados judiciales o dependientes de la Administración Federal de Ingresos Públicos, están obligados a mantener el más absoluto secreto de todo lo que llegue a su conocimiento en el desempeño de sus funciones sin poder comunicarlo a persona alguna, ni aun a solicitud del interesado, salvo a sus superiores jerárquicos.

Las informaciones expresadas no serán admitidas como pruebas en causas judiciales, debiendo los jueces rechazarlas de oficio, salvo en las cuestiones de familia, o en los procesos criminales por delitos comunes cuando aquéllas se hallen directamente relacionadas con los hechos que se investiguen, o cuando lo solicite el interesado en los juicios en que sea parte contraria el Fisco Nacional, provincial o municipal y en cuanto la información no revele datos referentes a terceros.

Los terceros que divulguen o reproduzcan dichas informaciones incurrirán en la pena prevista por el artículo 157 del Código Penal, para quienes divulgaren actuaciones o procedimientos que por la ley deben quedar secretos.

No están alcanzados por el secreto fiscal los datos referidos a la falta de presentación de declaraciones juradas, a la falta de pago de obligaciones exigibles, a los montos resultantes

²⁶³ Barrera, M y Montague Okai, J. “Correspondencia digital: recreando privacidad en el ciberespacio”. Revista Electrónica de Derecho Informático N° 15 - octubre 1999. www.publicaciones.derecho.org

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION

de las determinaciones de oficio firmes y de los ajustes conformados, a las sanciones firmes por infracciones formales o materiales y a nombre del contribuyente o responsable y al delito que se le impute en las denuncias penales. La Administración Federal de Ingresos Públicos, dependiente del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos, queda facultada para dar a publicidad esos datos, en la oportunidad y condiciones que ella establezca.

El secreto establecido en el presente artículo no regirá:

- a) Para el supuesto que, por desconocerse el domicilio del responsable, sea necesario recurrir a la notificación por edictos.*
- b) Para los Organismos recaudadores nacionales, provinciales o municipales siempre que las informaciones respectivas estén directamente vinculadas con la aplicación, percepción y fiscalización de los gravámenes de sus respectivas jurisdicciones.*
- c) Para personas o empresas o entidades a quienes la Administración Federal de Ingresos Públicos encomiende la realización de tareas administrativas, relevamientos de estadísticas, computación, procesamiento de información, confección de padrones y otras para el cumplimiento de sus fines. En estos casos regirán las disposiciones de los tres (3) primeros párrafos del presente artículo, y en el supuesto que las personas o entes referidos precedentemente o terceros divulguen, reproduzcan o utilicen la información suministrada u obtenida con motivo o en ocasión de la tarea encomendada por el Organismo, serán pasibles de de la pena prevista por el artículo 157 del Código Penal.*

La Dirección General Impositiva dependiente de la Administración Federal de Ingresos Públicos estará obligada a suministrar, o a requerir si careciera de la misma, la información financiera o bursátil que le solicitaran, en cumplimiento de las funciones legales, la Dirección General de Aduanas dependiente de la Administración Federal de Ingresos Públicos, la Comisión Nacional de Valores y el Banco Central de la República Argentina, sin que pueda alegarse respecto de ello el secreto establecido en el Título V de la Ley N° 21.526 y en los artículos 8, 46 y 48 de la Ley N° 17.811, sus modificatorias u otras normas legales pertinentes”.

Si la ley exige del contribuyente la confesión ante el fisco de datos vinculados con sus ingresos, actividades comerciales, industriales y profesionales, o con su desenvolvimiento patrimonial, lo menos que puede pedirse al estado es que guarde reserva de todas estas manifestaciones, así como de la documentación, correspondencia y papeles privados de los que tome conocimiento como consecuencia de la presentación de declaraciones juradas, o con motivo del ejercicio de sus funciones de verificación y fiscalización.

El secreto impositivo tiene un componente esencial en que no todas las contingencias conocidas por el organismo recaudador están destinadas a la colectividad. De ahí que sus miembros exijan el deber de sigilo frente a la colectividad sobre contingencias que deben mantenerse resguardadas.²⁶⁴

En el fallo “B.I.S.A. Banco de Informes (Argentina) S.A. c/ DGI s/Amparo ley 16.986”, CSJN, 24/11/98, se rechazó la acción de amparo iniciada por el Banco de Informes (Argentina) S.A. –B.I.S.A. – empresa privada que denuncia como “objeto principal, el servicio de banco de datos con fines de informes de carácter comercial, y servicios estadísticos”. Como fundamento de la decisión se afirmó que no se advertía ilegalidad manifiesta en el accionar de la DGI que habilitase la vía del amparo, pues lo expresado por el ente recaudador en el sentido de estar preparándose la carga en ‘internet’ de los datos de identificación no afectados por el secreto fiscal y que por ese medio serían dados a publicidad, hace al modo del ejercicio de las facultades privativas de dicho organismo.

Contra esa sentencia la demandante interpuso recurso extraordinario, aduciendo que la conducta de la DGI cercena los derechos constitucionales a la información, a ejercer toda industria lícita, y al acceso a una información veraz (artículos 14, 41, 42 y 75 inciso 22 de la Ley Fundamental). No niega la apelante que el organismo fiscal estuviera preparando la carga en el sistema ‘internet’ de los datos de identificación de los contribuyentes y responsables no afectados por el secreto fiscal, para darlos a publicidad por ese medio. En tales condiciones, la pretensión queda reducida a obtener anticipadamente esos datos, con un evidente propósito lucrativo. Por ende, los derechos constitucionales que se dicen conculcados no guardan una relación directa e inmediata con la materia en litigio. Por ello, se declaró improcedente el recurso extraordinario.

11.4.1.2. EL HABEAS DATA

El anonimato de los usuarios resulta crecientemente amenazado, pues las técnicas informáticas permiten recoger informes en cantidad ilimitada y difundirla a gran velocidad.

El derecho a la intimidad proyectado a los deberes de información en la sociedad actual no debe quedar circunscripto a la defensa contra cualquier invasión indebida en su esfera, sino

²⁶⁴ Malvestiti, Daniel “El habeas data y la materia tributaria”. Cuadernos de doctrina y jurisprudencia tributaria. Nº 1 –1998. Editorial Ad Hoc, p. 210.

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION

que para su efectivización se necesita de un derecho activo de control por parte del involucrado.

La persona va dejando a lo largo de su vida una estela de datos dispersos, que hoy día es posible agrupar por medios informáticos que permiten tratarlos en conjunto e interrelacionarlos de forma tal de obtener un perfil. El proceso de estructuración de bases que contengan esta información puede degenerar en una manipulación y control social inimaginable. De ahí la necesidad de limitar su empleo a un uso racional.

Respecto al derecho de todo individuo al acceso a los datos almacenados en registros, archivos o bases, la figura del 'Habeas Data', que significa "traer tus datos a mi presencia", permite controlar, rectificar y negarse a que divulguen los mismos.

Originariamente las primeras legislaciones sobre regulación de bancos de datos se limitaban a la no utilización de 'datos sensibles', estos es, aquellos que requieren protección especial, tales como las ideas políticas, creencias religiosas, filosóficas o morales, salud física o mental, comportamiento sexual. Pero esta calificación ha caído en desuso debido a que el desarrollo de sistemas avanzados para el procesamiento de la información y la sumatoria de datos no sensibles, permiten hacer un relevamiento bastante completo de la vida de una persona, por lo que se termina obteniendo un panorama sobre inclinaciones o tendencias semejante a la situación de los datos sensibles.²⁶⁵

Con la reforma de 1994 a la Constitución Nacional se incorporó el artículo 43 según el cual *"Toda persona puede interponer acción expedita y rápida de amparo, siempre que no exista otro medio judicial más idóneo, contra todo acto y omisión de autoridades públicas o de particulares, que en forma actual o inminente lesione, restrinja, altere o amenace con arbitrariedad o ilegalidad manifiesta derechos y garantías reconocidos por esta Constitución, un tratado o una ley. En el caso, el juez podrá declarar la inconstitucionalidad de la norma en que se funde el acto u omisión lesiva.*

Podrán interponer esta acción contra cualquier forma de discriminación y en lo relativo a los derechos que protegen al ambiente, a la competencia, al usuario y al consumidor, así como a los derechos de incidencia colectiva en general, el afectado, el defensor del pueblo y las asociaciones que propendan a esos fines, registradas conforme a la ley, la que determinará los requisitos y formas de su organización.

²⁶⁵ Hernández Pintado, Héctor "Las bases de datos privadas destinadas a proveer informes. Su injerencia en el Derecho a la Intimidad". www.ecomder.com.ar

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION

Toda persona podrá interponer esta acción para tomar conocimiento de los datos a ella referidos y de su finalidad, que consten en registros o bancos de datos públicos, o los privados destinados a proveer informes, y en caso de falsedad o discriminación, para exigir la supresión, rectificación, confidencialidad o actualización de aquéllos. No podrá afectarse el secreto de las fuentes de información periodística.”

La reglamentación del instituto está dada por la ley de protección de los datos personales N° 25.326 (B.O. 2/11/00) cuyo objeto es proteger la integridad de los mismos asentados en archivos, registros, bancos u otros medios técnicos de tratamiento de datos, sean éstos públicos o privados destinados a dar informes, para tutelar el derecho al honor y a la integridad de las personas, así como también el acceso a la información que sobre las mismas se registren de conformidad con el artículo 43 de la Constitución Nacional.

Este remedio es aplicable a la esfera tributaria ya que si bien los informes que obran en los organismos fiscales, nacionales y provinciales, deben obtenerse dentro del marco regulatorio procedimental, las prerrogativas administrativas pueden lesionar ciertos derechos.

El procesamiento automático de datos empleado por la administración impositiva genera un archivo centralizado, con gran velocidad de acceso, pero provoca resistencia por el temor a un mal uso, y desata cuestionamientos acerca del derecho del estado a acumular tanta información de individuos y empresas.

Es válido que existan registros como los que llevan los fiscos, sobre los contribuyentes y que en razón de la materia de la que se trata el acceso a la información allí contenida sea limitado. En relación con el habeas data, al estar los datos relacionados con la persona requirente, le asiste el derecho a saber lo que de ella consta en el banco o registro, y eventualmente a requerir las correcciones pertinentes.

Díaz Sieiro²⁶⁶ estima necesario que determinados contribuyentes consulten el ‘archivo de información sobre proveedores’, ya que de acuerdo a los informes que surjan del mismo será la retención del impuesto al valor agregado que se le practicará; pues de registrarse algún incumplimiento de obligaciones fiscales debe soportar una retención más gravosa. Por lo que resulta evidente la importancia del derecho del contribuyente de poder conocer los registros de la administración y acceder a los datos allí consignados, para eventualmente obligar al fisco a rectificarlos, si puede acreditarse que los mismos no son concretos o están desactualizados.

²⁶⁶ Díaz Sieiro, Horacio “El derecho de acceso a los datos en poder de la Administración Tributaria. La necesidad de su expresa consagración en nuestro ordenamiento jurídico”. DTE Errepar N° 241-abril/00, p.5.

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION

Christensen²⁶⁷ afirma que la información impositiva está alcanzada por la confidencialidad o secreto del que nos habla la Carta Magna, conjuntamente con lo que se denomina información 'sensible'; por ende, de acuerdo a los registros en los que es llevada la misma y el carácter que reviste, está alcanzada por la acción de hábeas data garante de los derechos constitucionales de los contribuyentes y responsables, que se ven obligados a proporcionar informes al Estado, quien debe guardar y respetar la reserva.

Los datos identificativos de una persona (vgr. nombre y apellidos, profesión) son de más débil protección en comparación con los sensibles, pero no por ello dejan de ser datos personales *que entran* dentro de su poder único de decisión y disposición con sujeción a las leyes.

En la causa "DGI s/denuncia" del Juzgado Nacional en lo Penal Económico N° 2 secretaría 4, los abogados defensores del matrimonio Fassi Lavalle promovieron un incidente de habeas data, ya que consideraron que las informaciones aparecidas en la prensa con relación a la situación tributaria de los nombrados no sólo los desprestigiaba, sino que repercutía negativamente en la opinión pública.

El tribunal sentenció que la acción no podía prosperar por diversas razones:

-En el derecho-obligación de la Dirección General Impositiva de inspeccionar a los contribuyentes resultante de la ley 11.683, tal actuación resulta pública, lo que no deja de habilitar a dicho organismo a publicar tales actos de gobierno, pues en un sistema democrático, la publicidad y transparencia de lo actuado en la sede pública constituye una seria garantía para la sociedad.

-El remedio excepcional que constituye el habeas data es de aplicación cuando la información resulte falsa, pero para verificar si las evaluaciones periodísticas fueron o no veraces debe recurrirse a la fuente de información de cada medio, debiendo destacarse en este caso que es la misma Constitución Nacional la que en el último párrafo del citado artículo 43 le pone un vallado a la aplicación del mentado instituto al fijar la prohibición de afectación del secreto de la fuente de información periodística.

-La entidad de la petición debe ser canalizada a través de acciones ordinarias de los Códigos procesales ya que los informes relacionados a la situación tributaria de las personas en cuestión es el producto de la actuación del órgano titular del poder de policía en materia fiscal y no meros datos o registros obtenidos fuera de los procedimientos fiscales de aplicación.

La sentencia fue confirmada por la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, sala B, considerando que para examinar la exigencia de la confidencialidad de aquellos datos

²⁶⁷ Christensen, Eduardo "El Habeas Data. El Habeas Data como tutela en el Derecho Tributario". Técnica Impositiva N° 106 -agosto, 2000-, p. 41. Aplicación Tributaria

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION

por la vía intentada se debe comprobar si se trata de un caso de falsedad o discriminación tal cual menciona el artículo 43 de la Carta Magna.

En el comentario a la causa, Malvestiti explica que al ser objeto de investigación una composición de hechos y actos impositivos donde las partes –contribuyente y Fisco Nacional– se involucran en una materia problemática y controvertida, el secreto fiscal consagrado en la ley de procedimiento tributario implica el resguardo sobre cuestiones como las del caso. La reforma de la Constitución de 1994 previó un mecanismo para amparar la información más sensible de las personas, sobre todo, la que resulta de una causa penal, causando por sí sola perjuicios materiales y espirituales.²⁶⁸

La vigencia del secreto fiscal en combinación con la protección que ofrece el habeas data constituyen una ampliación del resguardo del derecho a la intimidad de los administrados.

11.4.1.3. INTERCAMBIO DE INFORMACION ENTRE FISCOS EXTRANJEROS

El aumento del volumen de actividades internacionales exige un incremento de las facultades administrativas de investigación y comprobación de las operaciones efectuadas en el territorio de otros estados, generando una interdependencia y necesidad de colaboración recíproca.

Se ha señalado que la posibilidad de un intercambio de información, en principio, se opone a la norma que, referente al secreto fiscal rige en todos los países. Dado que el instrumento jurídico que facilita el intercambio es un tratado internacional, éste tiene prevalencia sobre la legislación interna.²⁶⁹

Los acuerdos referidos al intercambio de información entre Argentina y otros países surgen de los convenios para evitar la doble imposición celebrados.

No existen acuerdos autónomos de intercambio de información.²⁷⁰

²⁶⁸ Malvestiti, Daniel “El habeas data y la materia tributaria”. Cuadernos de doctrina y jurisprudencia tributaria. Nº 1 –1998. Editorial Ad Hoc, p. 218.

²⁶⁹ Telias, S. y Rey, C. “Intercambio de información entre administraciones tributarias”. PET 29/9/93, p.1

²⁷⁰ Telias, S. y Rey, C. “Intercambio de información entre administraciones tributarias”. PET 29/9/93, p.10

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION

El acuerdo-tipo de la OCDE en su artículo 26 establece que:

“1. Las autoridades competentes de los Estados contratantes intercambiarán las informaciones necesarias para aplicar lo dispuesto en el presente Convenio, o en el derecho interno de los Estados contratantes relativo a los impuestos comprendidos en el Convenio en la medida en que la imposición prevista en el mismo no sea contraria al Convenio. El intercambio de información no vendrá limitado por el artículo 1. Las informaciones recibidas por un Estado contratante serán mantenidas secretas en igual forma que las informaciones obtenidas en base al derecho interno de ese Estado y sólo se comunicarán a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas de la gestión o recaudación de los impuestos comprendidos en el Convenio, de los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a dichos impuestos o de la resolución de los recursos relativos a los mismos. Dichas personas o autoridades sólo utilizarán estas informaciones para estos fines. Podrán revelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.

2. En ningún caso las disposiciones del apartado 1 podrán interpretarse en el sentido de obligar a un Estado contratante a:

- a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro Estado contratante;*
- b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal, o de las del otro Estado contratante.*
- c) suministrar información que revele secretos comerciales, industriales o profesionales, procedimientos comerciales o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público”.*

Existen distintas modalidades de intercambio de datos:

A) Habitual o automática: las autoridades competentes de los estados contratantes se los transmitirán mutuamente, de manera rutinaria y sistemática, requeridos para la aplicación del tratado de doble imposición suscripto o del derecho interno del estado contratante, relativo a los impuestos comprendidos en el aludido convenio. Las autoridades determinarán la forma, el idioma y procedimientos aplicables.

B) Espontánea: las autoridades competentes de los estados contratantes se los transmitirán mutuamente de manera espontánea siempre que en el curso de sus propias actividades hayan llegado al conocimiento de uno de ellos y que puedan ser relevantes e influyentes para evitar evasiones impositivas. Las autoridades determinarán la información que intercambiarán, fijando la forma y el idioma en que será transmitida.

C) Específica: se trata de peticiones de información concreta e individualizada, previa solicitud de la autoridad del estado requirente. Cuando los informes que puedan obtenerse en los archivos fiscales del estado requerido no sean suficientes para dar cumplimiento a la solicitud, dicho estado tomará las medidas permitidas por su propia legislación, incluidas las de carácter coercitivo, para facilitar al otro los datos solicitados.

Entre los obstáculos más frecuentes que se presentan en el canje de información están los problemas legales: la solicitud se refiere a gravámenes no comprendidos en la convención (la mayoría de los tratados apuntan a los impuestos a la renta y al patrimonio); el funcionario fiscal no cuenta con autorización de la autoridad competente para efectuar dicha petición; no se han agotado los recursos internos para obtener la información; existencia de secretos bancarios, etc. Otros inconvenientes son de tipo práctico: la respuesta suele ser insuficiente; está realizada en idioma local, sin traducción; representa grandes costos económicos o de recursos humanos de cumplimiento para la administración a la que se le hace el requerimiento. La solicitud no es clara (vgr. no se especifican los años a ser auditados, tipo de impuestos).²⁷¹

Las fiscalizaciones simultáneas, que conforman una categoría de intercambio de información, cobran especial importancia en el comercio electrónico. Permiten que los países cooperen en la inspección fiscal de contribuyentes en los cuales tienen un interés común y pueden ser de gran utilidad para el control de precios de transferencia y para detectar evasiones fiscales que involucran a países o territorios calificados como paraísos fiscales.

Las administraciones tributarias requieren no sólo de un marco legal que avale su proceder, sino también de cuerpos de personal especializado en este tipo de operatoria e instrumentos informáticos. Las herramientas tecnológicas pueden contribuir a la asistencia mutua entre los fiscos.

11.4.2. TRANSFERENCIA ELECTRONICA DE FONDOS. DINERO ELECTRONICO

²⁷¹ Etcheberry Celhay, Javier "Las atribuciones de la administración tributaria para la obtención y manejo de informaciones". La tributación en un contexto de globalización económica. 32º Asamblea General del CIAT, Salvador Bahía, 1998. Tema 3.3. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION

Las transferencias electrónicas de fondos pueden ser analizadas desde la perspectiva de la contratación electrónica; por su incidencia en la protección de datos, o desde la óptica del pago electrónico. En el presente punto nos limitaremos a esta última cuestión.

Davara Rodríguez cita a la Comisión de las Comunidades Europeas que define al pago electrónico como “cualquier operación de pago efectuada con una tarjeta de pista/s magnética/s o con un microprocesador incorporado, en un equipo terminal de pago electrónico (TPE) o terminal de punto de venta (TPV)”.²⁷²

Las tarjetas electrónicas, que han adquirido gran popularidad en los últimos tiempos, se clasifican en tres grupos:

*La tarjeta de pago o débito, permite a su titular emplearla como medio de pago mientras existan fondos suficientes en su cuenta.

*La tarjeta de crédito, a diferencia de la anterior, concede una línea de crédito a su titular. Actúa como título de legitimación para adquirir bienes y/o servicios sin tener que abonarlos en efectivo. Incluso, se puede obtener dinero en efectivo mediante los conocidos cajeros automáticos o mediante la presentación de la tarjeta en la oficina bancaria asociada al sistema.

En nuestro país las relaciones entre usuarios, comerciantes y emisores de tarjetas se desarrollaba sobre la base de condiciones generales contenidas en las solicitudes de afiliación por medio de cláusulas de adhesión predispuestas por el emisor o empresa administradora del sistema y aceptadas por el usuario o el comerciante. La regulación se produjo por ley 25.065 (B.O. 14/1/99). Excede el propósito de este trabajo su análisis en particular.

*La tarjeta de compra, es la creada por las empresas y se emite para captar clientela facilitándole los pagos que, posteriormente, deberá realizar el titular de la tarjeta a la firma.

Estos mecanismos suponen la posesión de una tarjeta plástica magnética (access card, credit card, debit card) y un número de código personal (PIN, o Personal Identification Number).

En internet inicialmente los pagos se hacían de manera externa a ella, por ejemplo por transferencias bancarias. La rapidez con que se concretan las transacciones, especialmente los suministros on line, condujo a otros medios, entre los que se destacan las **tarjetas de crédito**.

²⁷² Davara Rodríguez, Miguel A. *Derecho Informático*. Aranzadi editorial, 1993, p. 263

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION

El Departamento del Tesoro de los Estados Unidos²⁷³ señaló que el débito y crédito electrónico no generan conflictos para el fisco ya que una tercera parte independiente mantiene un registro de las identidades de los usuarios del sistema y las cifras que manejan, con lo cual las transacciones que efectúen son perfectamente auditables.

Los obstáculos existentes son la proliferación de cuentas bancarias en el exterior, y la accesibilidad en el uso de bancos instalados en paraísos fiscales.

Como en el contexto de una red abierta, el uso de la tarjeta de crédito puede ocasionar la piratería de datos confidenciales, ya que las compras de una persona pueden rastrearse, muchos servidores encriptan la información para que circule sin riesgos.

Pese a la seguridad de codificar estos datos, el miedo a la piratería condujo a la aparición de una segunda generación denominada: **pagos electrónicos**. Olivier Hance²⁷⁴ menciona como nuevo intermediario electrónico entre comprador y vendedor a First Virtual Holdings Incorporated. Con propósitos de seguridad, el comprador informa a First Virtual su número de cuenta y le proporciona datos de su tarjeta de crédito cuando cierra el contrato. El comprador recibe un PIN-virtual, código que sirve para identificarlo en transacciones futuras.

La tercera generación de métodos de cancelación por la red es el **dinero virtual** (dinero electrónico). Se basa en técnicas criptográficas de seguridad y consiste en bits con valor monetario que lo tornan más abstracto, ligero y refinado. ¿Será la última forma que adopte el dinero?

El banco lo pone a disposición de su cliente, por ejemplo, vía internet on line, para que lo utilice para cancelar obligaciones y quien lo recibe (vgr. comerciante) debe recurrir a ese banco para obtener el equivalente en moneda. Es ofrecido por DigiCash, CyberCash, E-Cash, Mondex.

El Departamento del Tesoro de los Estados Unidos²⁷⁵ indica que existe un sistema auditable (accounted system) y otro que no (unaccounted system). En el primer caso, el intermediario mantiene un registro total o parcial de las transacciones, y se pueden identificar a los sujetos intervinientes (aquel al cual se le emite el dinero electrónico y el que lo recibe como forma de

²⁷³ Department of the Treasury of United States "Selected Tax policy implications of global Electronic Commerce". Intertax vol.25, Issue 4 Kluwer 1997, p.155

²⁷⁴ Hance, Olivier *Leyes y negocios en internet*. Ed. Mc Graw Hill, p. 166

²⁷⁵ Department of the Treasury of United States "Selected Tax policy implications of global Electronic Commerce". Intertax vol.25, Issue 4 Kluwer 1997, p.156

pago). En el segundo, no se contabilizan las operaciones, y se asimila al dinero en efectivo que fluye en la economía en forma anónima.

Existen ventajas y desventajas en ambos casos. El sistema no auditable puede ser riesgoso para quien lo utiliza si se le presentan problemas en los que debe recurrir a la fuente para efectuar rectificaciones. Por otro lado, los consumidores se pueden sentir incómodos con métodos auditables en transacciones que pueden realizar en forma anónima con dinero efectivo. En contraste, los consumidores pueden preferir este último mecanismo cuando deseen tener un registro independiente de ciertas transacciones.

Para las administraciones tributarias ha sido dificultoso controlar en el comercio convencional, el dinero en efectivo pues no deja pistas o evidencias. Las transacciones en efectivo representan una cifra importante de evasión en la economía.

En el contexto del comercio electrónico los medios de pago que suplen al efectivo ocasionan similares inconvenientes. Adicionalmente, se elimina su transporte, que en el caso de grandes sumas sería difícil de ocultar, ya que son remitidas electrónicamente a cualquier parte del planeta.

Si bien uno de los propósitos del dinero electrónico es asegurar la confidencialidad de las transacciones financieras y el anonimato de las partes, la reducción de los rastros contables y la posibilidad de transferir en forma inmediata fondos a cualquier lugar del mundo se presta a abusos, como el lavado de dinero y el fraude impositivo. Para evitarlo la normativa de varios países obliga a las instituciones financieras a informar a las autoridades gubernamentales sobre ciertas operaciones.

Oliver Cuello cita al Grupo de Acción Financiera de la OCDE, cuyo informe de 1997-1998 refiere a las nuevas formas de pago por vía telemática como facilitadoras del lavado de dinero. Las considera un instrumento para el blanqueo de divisas dada la rapidez con la que se transmite el dinero a diversas jurisdicciones. La mejora en los sistemas de identificación de los clientes de una entidad financiera sigue sin ser suficiente, pero el nacimiento de las autoridades de certificación podrá ser de gran ayuda para atenuar el problema.²⁷⁶

²⁷⁶ Oliver Cuello, Rafael *Tributación del comercio electrónico*. Ed. Tirant lo Blanch "colección financiero". Valencia, 1999, p. 90

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION

Los medios electrónicos de pago plantean dificultades en la localización de las operaciones y de los sujetos intervinientes en las transferencias electrónicas de fondos, especialmente si se emplean jurisdicciones calificadas como paraísos fiscales. En este terreno, tienen relevancia tanto las soluciones técnicas (vgr. intervención de autoridades de certificación) como las normativas (medidas anti-paraísos fiscales).

11.4.3. RASTREO DE LAS OPERACIONES COMERCIALES ELECTRONICAS Y DE LOS SUJETOS INTERVINIENTES

Para la ubicación e identidad de quien maneja el ordenador en internet, hasta el momento se emplea el número IP (Internet Protocol).

La información es enviada a través de la red desde un número IP hasta otro. Esta dirección no se asigna arbitrariamente sino que se debe hacer una petición al Network Information Center (NIC), que generalmente no la efectúa el usuario final sino el administrador de la red.

El sistema de nombres de dominio traduce los nombres de internet a los números IP necesarios para las transmisiones a través de la red.

Pero los sitios en internet pueden ser difíciles de rastrear. Aún cuando el tráfico electrónico sea descubierto, el empleo de técnicas criptográficas impide que las administraciones tributarias conozcan el valor imponible fiscal. Por alguno de estos motivos las transacciones electrónicas puede que no dejen pistas auditables. Además, se pueden mudar fácilmente los sitios en la red.

La relación entre los nombres de dominio y la identidad física del negocio (nombre registrado de la empresa) no es uniformemente confiable. Gran parte de las compañías que operan en la web determinan la entidad legal pertinente, mas un pequeño porcentaje de sitios tienen una inadecuada identificación para fines fiscales.

El inconveniente es más bien de tipo técnico, por lo que debe avanzarse en este campo para localizar las operaciones electrónicas.

Cada vez que se visita un sitio web, se suministra de forma rutinaria una información que puede ser archivada por el administrador del sitio. A éste no le resulta difícil averiguar la dirección de internet de la máquina desde la cual se está operando, la dirección de correo electrónico del usuario y cuántas páginas ha visitado.²⁷⁷

²⁷⁷ “¿Intimidad?”. www.iec.csic.es

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION

Ciertos datos en poder del administrador del sitio pueden ser relevantes en materia tributaria, no obstante, designarlo como agente colaborador del fisco tiene sus reparos pues podría aducirse un menoscabo a la garantía de confidencialidad.

Núñez²⁷⁸ relata que la registración del número IP está a menudo desactualizada y es fácil obtener un IP fuera de la jurisdicción del país de residencia. Agrega la autora que la ATO estableció dos alternativas:

1. Mantener un registro público donde queden asentados los números IP para uso comercial, con detalles como el nombre, dirección comercial, etc.
2. Establecer licencias para web sites comerciales o de organizaciones que operan en internet.

Sería útil para el fisco la discriminación de los números IP para fines comerciales, pues podría requerir del registro público pertinente que le proporcione los mecanismos adecuados para rastrear la entidad legal que está detrás del sitio web o de otra dirección electrónica, como el Internet Protocolo (IP), sin lesionar el derecho de privacidad.

Las autoridades deben conocer los mecanismos tecnológicos por medio de los cuales los contribuyentes se pueden identificar (tales como nombres de dominio, certificados digitales).

Los gobiernos necesitan la eficiente administración, control y operatividad de los nombres de dominio. Tema clave para la regulación de internet.

Los dominios se obtienen a través del registro en cada país donde se desea tener la propiedad del mismo, el procedimiento varía en cada lugar. A su vez, la entidad ICANN (Internet Corporation for Assigned Names and Numbers) supervisa su funcionamiento y nuclea a todos los administradores de dominio de nivel superior (Top Level Domain: vgr: .com; .org).

En nuestro país el Ministerio de Relaciones Exteriores, Comercio Internacional y Culto presta, a través de la estructura conocida NIC-Argentina o Centro de Información, los servicios de registración en internet de los 'nombres de dominio de nivel superior Argentina' que tienen la terminación .ar.

Por medio de la resolución 2226/00 (B.O. 29/8/00) se fijaron las reglas para la registración de nombres de dominio en la República Argentina a ser utilizadas por el servicio de NIC Argentina, que se presta en la Dirección de Informática, Comunicaciones y Seguridad.

²⁷⁸ Núñez, Adriana "Políticas impositivas para el comercio electrónico en internet", PET N° 167, 28/10/98, p. 6. Ed. La Ley.

Encomiéndase a dicha Dirección la actualización de las reglas mencionadas y la elaboración de una propuesta de mecanismo para la resolución de controversias.

La viabilidad del intercambio de información con estos organismos, dependerá de la relevancia fiscal que pudieran tener los datos identificatorios que surjan de los registros y de la observancia de garantías constitucionales.

11.4.4. ARCHIVOS Y REGISTROS CONTABLES COMPUTARIZADOS

En cuanto a la registración de las operaciones, si el comercio transcurre en gran parte en un ambiente telemático, es muy probable que toda la documentación respaldatoria esté informatizada. Inclusive, el comercio que se desenvuelve por los canales tradicionales se está volcando a estos nuevos medios de asentamiento.

El procesamiento electrónico ofrece rapidez y reduce el número de personal involucrado en la tarea de ingreso de datos (data entry).

Los ordenadores se usan en forma creciente en las tareas de contabilidad, con tendencia a renunciar a la salida impresa de los datos almacenados. Para superar estos obstáculos que debe enfrentar el auditor es necesaria una legislación que garantice que quien conserve documentos en soportes electrónicos esté obligado a facilitar el medio técnico para hacerlos legibles.

El artículo 36 de la ley de procedimiento tributario N° 11.683 (t.o. 1998), establece que: *“Los contribuyentes, responsables y terceros que efectúan registraciones mediante sistemas de computación de datos, deberán mantener en condiciones de operatividad, los soportes magnéticos utilizados en sus aplicaciones que incluyan datos vinculados con la materia imponible, por el término de dos (2) años contados a partir de la fecha de cierre del ejercicio en el cual se hubieran utilizado”*.

Esta norma se encuentra en línea con la reforma a la Ley de Sociedades Comerciales al admitirse modernos medios de contabilización de las operaciones mercantiles, en su artículo 61, (Ver Anexo II punto 2.2.1.1. apartado A).

Los soportes magnéticos contienen la memoria en masa de documentos, cuya lectura se realiza a través de máquinas traductoras de un lenguaje especial, consistente en señales digitales

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION

producidas por el elaborador, haciéndolo comprensible. Entre otros, se encuentran las cintas magnéticas, discos flexibles, diskettes.

Bajo condiciones de fidelidad e inalterabilidad, y con salvedad de la prueba en contrario, las constancias de almacenamiento, registración y reproducción indelebles producidas por elaboradores electrónicos de datos sirven para acreditar los hechos controvertidos. La eficacia de su fuerza de convicción está siempre supeditada a la prudencia y a las reglas de la sana crítica judicial, que puede auxiliarse con el peritaje de expertos, consultas científicas o técnicas, prueba de informes, etc.

El documento generado por sistemas informáticos, está sujeto a una serie de contingencias (siniestros, condiciones ambientales, defectos de voltaje, fallas en equipos o programas, errores humanos, o delitos) pese a lo cual no debe desecharse; su valor probatorio depende de la naturaleza del contenido del acto.

Asimismo, el soporte es relevante pues cuanto mayores sean las garantías de perdurabilidad, integridad y conservación de la información mayores serán las posibilidades de admisión como evidencia.

La prueba informática, su validación y equiparación con la prueba documental son cuestiones vitales en materia procesal sobre las cuales se deberá reflexionar seriamente a fin de no frustrar la ley sustantiva. Para mayor profundización nos remitimos al Anexo V, punto 5.2.1.1.

En lo relativo al aspecto procedimental de emisión de facturas para el impuesto al valor agregado se regló el régimen en la Resolución General N° 3419, sus modificatorias y complementarias, que contiene disposiciones relativas a los tipos de soportes magnéticos

Para una mayor eficiencia en el control de la emisión de comprobantes en las operaciones con consumidores finales, se han previsto los controladores fiscales, esto es, el equipamiento electrónico homologado por la Administración Federal de Ingresos Públicos destinado a procesar, registrar, emitir comprobantes y conservar los datos de interés fiscal que se generen como consecuencia de las ventas, prestaciones de servicios y locaciones.

El régimen fue instituido por la resolución general (DGI) 4104, texto sustituido por la resolución general (AFIP) 259 y sus modificaciones, con reformas introducidas por resolución general (AFIP) 811.

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION

La memoria fiscal que contiene el controlador fiscal es la clave del sistema. Se trata de una memoria no volátil, inalterable e inaccesible por el responsable, en la cual los datos son almacenados en forma consecutiva.²⁷⁹

Los sujetos obligados al uso de controladores fiscales deben tener habilitado un sistema manual de emisión de comprobantes, ajustado al régimen de la resolución general (DGI) 3419, sus modificatorias y complementarias, en caso de existir ciertos inconvenientes con aquellos (vgr. no funcionen, necesiten el recambio de la memoria fiscal por agotamiento, se produzca un corte de energía que imposibilite su empleo).

En España la ley 37/1992 del impuesto sobre el valor añadido contempla en su artículo 88 la posibilidad de que la emisión de facturas o documentos análogos se efectúen por la vía telemática.

Este sistema puede implementarse independientemente de si las operaciones comerciales se realizaron por internet. Inclusive, se puede utilizar en la facturación de servicios públicos (energía eléctrica, agua, gas, teléfono) que implican una emisión masiva de comprobantes, o en la prestación de servicios profesionales.

Fernández Origgi explica que este mecanismo reducirá considerablemente los gastos de emisión y de almacenamiento del volumen de información. Lamentablemente, y salvo algunas excepciones, las autoridades fiscales exigen la emisión y entrega de facturas en papel. Así, podría darse el caso que una serie de gastos reales y ciertamente efectuados por una empresa no sean admitidos como deducción para la determinación del impuesto a las rentas, en tanto no se cuente con facturas en papel que los acredite, sin importar si se tienen los comprobantes en soportes informáticos.²⁸⁰

Esta restricción obedece a la necesidad de las administraciones tributarias de mantener el control y el acceso a la información de los contribuyentes en un medio tradicional con el cual están habituadas a lidiar.

Son numerosas las dificultades con que se topan los fiscos al verificar el cumplimiento de los deberes tributarios de empresas multinacionales, que, mayormente, emplean desde hace tiempo sistemas registrales computarizados. Es de utilidad contar con medios informáticos

²⁷⁹ Dalmacio, Adalberto "Modificaciones al régimen de controladores fiscales". *Práctica y actualidad tributaria*, Errepar T. V. 124.007.

²⁸⁰ Fernández Origgi, Italo "Facturación en internet para propósitos fiscales". *Revista Electrónica de Derecho Informático* N° 18 - enero 2000. www.publicaciones.derecho.org

para fiscalizar los libros-registro que están obligados a llevar empresarios y profesionales. Ampliaremos en el siguiente punto.

11.4.5. AUDITORIAS EN UN AMBIENTE INFORMATIZADO

Siempre existe alguna evidencia en la conclusión de las operaciones: el movimiento del dinero, los costos asumidos y el ingreso de fondos como consecuencia de la cobranza del precio de los suministros, y si se trata de sujetos con registración ordenada, el reflejo de lo acontecido en la misma. Por lo que debe fortalecerse la función de fiscalización para seguir los rastros de las transacciones.

Un problema generalizado en las administraciones tributarias de varios países es la pérdida de importancia de esta área.

Silvani²⁸¹ comenta que ello se manifiesta en la disminución del personal asignado a esta función y por la caída progresiva del número de contribuyentes inspeccionados.

La fiscalización cumple un rol fundamental, que va desde las actividades de planeación de estrategias y trabajos de inteligencia, a las acciones operativas.

Debe dotarse de personal especializado y continuamente entrenado para enfrentar un ambiente informatizado de características técnicas no siempre conocidas y en constante cambio.

Hubner²⁸² sostiene que la preparación de la auditoría suele requerir grandes esfuerzos, ya que la organización de los sistemas contables mecanizados es diferente y hay menos transparencia. Las personas que ahora pueden dar informaciones útiles son el organizador, el analista de sistemas, el programador y el operador.

En relación a la productividad de las inspecciones tributarias, Silvani indica que el empleo de la tecnología puede contribuir a mejorarla significativamente. Las computadoras portátiles pueden ser de gran ayuda a los funcionarios, tanto en la auditoría, como en la producción de informes (liquidaciones adicionales), que pueden sistematizar enormemente la tarea.²⁸³

²⁸¹ Silvani, Carlos "Perspectivas de la Administración Tributaria". Criterios Tributarios N° 82/83, p. 95

²⁸² Hubner, Gustav "Tecnología aplicada para combatir la evasión fiscal". Boletín de la DGI 359, p. 602

²⁸³ Silvani, Carlos "Perspectivas de la Administración Tributaria". Criterios Tributarios N° 82/83, p. 100

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION

Las auditorías en sistemas de información son de naturaleza especializada y se requiere de gente altamente calificada con gran destreza. Se debe identificar el área a ser auditada, el propósito de la misma, detallar los sistemas, función o unidad de la organización a incluir en la revisión.

El énfasis en la capacitación de recursos humanos puede ser costosa pero redundante en beneficios a largo plazo.

Es común diferenciar entre auditorías 'around the computer' (alrededor del computador) y las 'through the computer' (a través del computador). En las primeras sólo se ve la documentación de respaldo que alimenta al procesador, mientras que en las segundas se analiza el proceso en sí mismo, considerando que si el dato de entrada ha sido debidamente comprobado con el documento fuente y el programa que genera el proceso es correcto, la salida obtenida también lo será.²⁸⁴

La auditoría fiscal de sistemas informáticos es compleja por las diversas formas de utilización de la información que le haya dado el contribuyente (archivos de ventas, stocks, planillas de cálculo y demás documentación). El auditor debe aceptar la presencia de dos sistemas: uno el contable con normas y registros tipificados, el otro, el informático, no reglado, que depende en gran medida del tamaño de la empresa y de la tecnología que ésta emplee. Se plantea la necesidad de formar grupos interdisciplinarios conformados por personal con conocimientos específicos sobre el análisis de sistemas informáticos, expertos en la auditoría de la materia tributaria y un apoyo parcial de personal jurídico para otorgarle a los procedimientos el marco de legalidad.²⁸⁵

Las ventajas de las auditorías fiscales sobre sistemas informáticos con el empleo de computadoras son:²⁸⁶

- * Posibilidad de trabajar sobre la totalidad del universo de operaciones, y no sobre una muestra que a veces no es representativa.
- * Rapidez del manejo de la información computarizada.
- * Eliminación de errores de cálculo
- * Facilitar el análisis estadístico de la información obtenida en soportes magnéticos (promedios de valores o precios, seguimiento de la evolución de variables, etc.).

²⁸⁴ Lamagrande, A. "Globalización, evasión fiscal y fiscalización tributaria". Boletín AFIP N° 9 (4/98), p. 645.

²⁸⁵ "La fiscalización tributaria para el próximo milenio". Comisión N° 1: La perspectiva de la fiscalización ante la globalización de la economía. Criterios Tributarios N° 118/119, marzo de 1998, p. 25

²⁸⁶ "La fiscalización tributaria para el próximo milenio". Comisión N° 1: La perspectiva de la fiscalización ante la globalización de la economía. Criterios Tributarios N° 118/119, marzo de 1998, p. 25

El software para la auditoría fiscal, tiene propósitos múltiples: puede ser utilizado para procesos generales, tales como la selección de registros, secuenciamiento o resumen de datos, recálculos e informes. Permiten detectar errores de suma, saltos de programas, archivos no visibles por pantalla, porciones ocultas de disco rígido.

En la toma de decisiones, suele recurrirse al auxilio de los ‘sistemas expertos’, los que a partir de ciertos datos, son capaces de resolver problemas en un ámbito específico, mediante la simulación del razonamiento humano.

Ciertos tipos de software intentan reproducir el proceso mental de razonamiento. El sector más importante de la inteligencia artificial es el de los sistemas expertos, (ver Anexo II punto 2.1.2.). Son destacables las experiencias realizadas en el ámbito administrativo, financiero y contable (vgr. para la planificación de auditorías, análisis de estados financieros, diseños de sistemas contables, análisis de cash flow para detectar incrementos patrimoniales no justificados).

Podría ser provechoso su empleo en diversos campos potenciales, tales como en auditorías externas e internas, para su planificación y evaluación de resultados.

Entre las ventajas se incluyen: la captura del conocimiento y experiencias logradas; facilitar decisiones de calidad coherente; mejorar la productividad y el rendimiento del personal

Para Silvani²⁸⁷ la selección de contribuyentes a inspeccionar puede perfeccionarse por medio del empleo de ‘sistemas expertos’. Estos se retroalimentan con los resultados de la fiscalización y con los incumplimientos detectados, y en función de ello ‘aprenden’ a elegir mejor los sujetos a verificar y orientan a los funcionarios en la realización de la auditoría.

11.5. NOCIONES DE DELITOS INFORMATICOS

Un objetivo insoslayable de la administración tributaria es controlar el cumplimiento de los deberes fiscales por parte de los sujetos.

El incumplimiento de obligaciones tributarias, en su definición dada por la Asamblea del CIAT en Asunción 1982, abarca tanto la infracción a la legislación fiscal sin disminución de los ingresos tributarios (vgr. no conservar documentos o no tenerlos al día, no presentar o

²⁸⁷ Silvani, Carlos “Perspectivas de la Administración Tributaria”. Criterios Tributarios N° 82/83, p. 100

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION

hacerlo en tardíamente la declaración jurada sin evaluar el impuesto) como también la evasión fiscal en un sentido amplio (fraude, omisión de pago, morosidad).²⁸⁸

Los ilícitos regulados en la ley de procedimiento fiscal N° 11.683, t.o. 1998 y sus modificaciones, se clasifican en.²⁸⁹

*Infracciones formales por inobservancia de los deberes formales que viole las disposiciones relativas a la determinación de la obligación tributaria u obstaculice la fiscalización y verificación de la autoridad administrativa²⁹⁰, (ver artículos 38, 39 y 40 de la ley 11.683, t.o. 1998 y sus modificaciones). Son predominantemente objetivas, por lo que en principio, la sola transgresión de la norma configura la infracción, sin investigar el factor subjetivo (culpa o dolo). Aunque circunstancias excepcionales (imposibilidad material, fuerza mayor) requieren un análisis particular del caso, más allá de la configuración objetiva.

*Infracciones materiales por incumplimiento de la obligación tributaria sustancial, sea por:

-Incumplimiento omisivo: consiste en omitir pagar, mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas, u omitir retener o percibir según el artículo 45 de la ley 11.683, t.o. 1998 y sus modificaciones. Dada la inexistencia del factor intencional (dolo), la doctrina suele calificarla como ‘sustracción simple de impuestos’.

-Incumplimiento fraudulento: la defraudación fiscal tiene como elemento básico el fraude, para inducir a error al fisco del que resulta un enriquecimiento indebido a expensas de su derecho a la percepción del tributo. El componente del factor intencional (dolo) hace que se denomine a esta infracción ‘sustracción calificada de impuestos’.

El artículo 46 de la normativa citada contempla la defraudación fiscal genérica que ocurre mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa. El artículo 47 aporta una serie de indicios mediante los cuales se presume, salvo prueba en contrario, que existe la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas.

El artículo 48 se refiere al tributo retenido o percibido, que los agentes de retención o percepción mantengan en su poder, después de vencidos los plazos para su ingreso.

Los delitos atinentes al sistema impositivo y previsional están regulados en la ley 24.769 (B.O. 15/1/97), que constituye un régimen penal especial, (artículo 4° del Código Penal).²⁹¹

²⁸⁸ Hubner, Gustav “Tecnología aplicada para combatir la evasión fiscal”. Boletín de la DGI 359, p. 599

²⁸⁹ Los hechos reprimidos en los artículos 38, 39, 45, 46 y 48 de la ley 11.683, t.o. 1998 y sus modificaciones, serán objeto de un sumario administrativo cuya instrucción deberá disponerse por resolución emanada de juez administrativo, según el artículo 70 de la ley precitada.

²⁹⁰ Jarach, Dino *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Editorial Cangallo, p. 412

²⁹¹ La aplicación de la ley 24.769 en el ámbito de la Capital Federal será de competencia de la Justicia Nacional en lo Penal Económico; en el interior del país será competente la Justicia Federal (artículo 22 de la ley 24.769).

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION

En algunos casos nos encontramos con las conductas descriptas anteriormente (vgr. la omisión de inscripción, omisión de actuar como agente de retención o percepción, defraudación fiscal genérica, defraudación cometida por agentes de retención o percepción), pero bajo el régimen penal tributario son todas figuras dolosas.

En cuanto a la evasión fiscal, Giuliani Fonrouge²⁹² explica que se encuentra incluida en la defraudación de la ley 11.683, artículo 46.

Asimismo, la ley 24.769 en su artículo 1° reprime al obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiera total o parcialmente el pago de tributos al fisco nacional. El artículo 2° contempla la evasión agravada (en función del monto evadido, por la utilización de personas interpuestas para ocultar la identidad del verdadero sujeto obligado, por empleo fraudulento de exenciones, desgravaciones, etc.)

La evasión va siempre acompañada de maquinaciones insidiosas, simulaciones, ya que es la manera de dar apariencia legal a hechos que impliquen la falta de pago del impuesto.

Las causas de la evasión son múltiples y de variada índole (sociales, culturales, económicas, políticas, etc). A su vez, la existencia de lugares en los cuales se pueden mantener bienes o percibir rentas sin que estén sujetos a gravámenes o bien con impuestos o tasas efectivas mínimas provoca la erosión de las bases imponibles. Las compañías multinacionales hacen pasar parte de su operatoria por paraísos tributarios si con ello reducen su carga tributaria total.

Las administraciones fiscales se enfrentan a un fenómeno de nuevas dimensiones: el delito instrumentado mediante el uso de computadoras.

Correa²⁹³ relata que según la definición de la OCDE delitos informáticos (computer crime) es "cualquier conducta ilegal, no ética, o no autorizada que involucra el procesamiento automático de datos y/o transmisión de datos".

Las modalidades delictivas incluyen: 1) Acciones que inciden sobre un elemento informático, ya sea hardware o software. 2) Acciones en que la computadora es utilizada como instrumento para perpetrar otros delitos; 3) Acciones en que se usa sin debida autorización una computadora ajena.

²⁹² Giuliani Fonrouge, *Carlos Derecho Financiero*. Ediciones Depalma Buenos Aires, 4° edición, vol. II, p. 730.

²⁹³ Correa, Batto, Czar de Zalduendo, S. Y Nazar Espeche, F., *Derecho Informático*. Ed Depalma, 1994, p. 296.

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION

El empleo de ordenadores puede implicar la comisión de ilícitos tradicionales, por ejemplo, robos, fraudes, falsificaciones. Otras veces los tipos penales clásicos resultan inadecuados para encuadrar estas figuras. Por lo que algunas legislaciones han tipificado los delitos informáticos, tales como el caso de Alemania, Gran Bretaña, Suecia, Canadá, varios estados de los Estados Unidos, Australia y Francia.

La Organización de las Naciones Unidas indicó los problemas con que tropieza la cooperación internacional en la esfera del delito informático y el derecho penal.²⁹⁴

- 1) Falta de consenso mundial sobre el tipo de conducta que debe constituir un delito informático y sobre la definición jurídica de la conducta delictiva
- 2) Carencia de conocimientos técnicos sobre el particular por parte de los encargados de hacer cumplir la ley, el ministerio público y los tribunales
- 3) Lo inadecuadas que son las facultades legales para investigar y tener acceso a los sistemas informáticos, incluida la imposibilidad de ejercer facultades de confiscación cuando se trata de elementos tales como los datos computarizados.
- 4) Falta de armonización entre las diversas normas de procedimiento nacionales relativas a la investigación de estas transgresiones.
- 5) Carácter transnacional de muchos delitos informáticos
- 6) Ausencia de tratados de extradición y de asistencia recíproca y de mecanismos sincronizados de cumplimiento de la ley que harían posible la cooperación internacional.

La invisibilidad de esta clase de delitos obedece a diversos factores. La complejidad de las modernas técnicas de almacenamiento de información en un espacio reducido y a gran velocidad hace más vulnerable el sistema informático. Los investigadores carecen a menudo del adiestramiento suficiente para los inconvenientes que se plantean en el complejo entorno del procesamiento de datos. Muchas víctimas no poseen un plan de emergencia para enfrentar los incidentes que se presenten, y a veces ignoran que hay un problema de seguridad. La tecnología informática permite la manipulación de los datos sin dejar huellas perceptibles, por ejemplo mediante virus informáticos o 'bombas lógicas'. Se puede modificar fácilmente un programa para cometer fraude y hacer desaparecer a continuación las pruebas del delito.

Se han revelado tres grupos principales de delitos mediante el uso de computadoras:²⁹⁵

- A) Delitos económicos (defraudaciones, estafas, espionajes y sabotajes);
- B) Delitos contra derechos personales (atentados contra la privacidad);

²⁹⁴ Organización de las Naciones Unidas. Revista internacional de política criminal Nº 43 y 44, 1994. Manual de las Naciones Unidas sobre prevención y control de delitos informáticos, p. 2

²⁹⁵ Riquert, Marcelo *Informática y Derecho Penal Argentino*. Editorial Ad Hoc, p. 18

- C) Delitos contra intereses supraindividuales (seguridad nacional, control de fluencia de datos transbordadores de fronteras, integridad de procedimientos basados en ordenadores y red de comunicación de datos).

La conexión entre la materia tributaria y los delitos informáticos se produce cuando se utilizan ordenadores para fraguar, malversar, eliminar la información necesaria para determinar las bases de imposición.

Una novedad en el Régimen Penal Tributario y Previsional se produjo por la ley 24.769 en el artículo 12 que introdujo el tipo penal alteración dolosa de registros, cuyo objeto de protección son los registros o soportes informáticos -en paridad con la tradicional forma documental- pertenecientes al fisco nacional.

La norma dispone que *“Será reprimido con prisión de dos a seis años, el que de cualquier modo sustrajere, suprimiere, ocultare, adulterare, modificare o inutilizare los registros o soportes documentales o informáticos del fisco nacional, relativos a las obligaciones tributarias o de recursos de la seguridad social, con el fin de disimular la real situación fiscal de un obligado.*

El autor de este ilícito puede ser, en principio, cualquier persona. De allí que puede resultar responsable el propio contribuyente cuya situación fiscal se ve favorecida o un tercero, cuyo accionar puede o no ser conocido por aquél; en ese caso parece que la norma buscara destinatarios en los funcionarios del propio organismo fiscal, quienes por su proximidad funcional con dichos registros o soportes tendrían un acceso más viable a aquellos efectos, que el titular de las obligaciones fiscales.²⁹⁶

Según Riquert ha de tenerse presente que, aunque lo sea sólo para un área específica (la de la tributación), esta normativa representa un paso adelante en la legislación nacional en cuanto a la consideración de los problemas que relacionan a la rama punitiva de nuestro ordenamiento jurídico con las nuevas realidades generadas por el avance de los medios informáticos en diversos aspectos del quehacer cotidiano.²⁹⁷

Se ha indicado que las técnicas para evadir impuestos tomando al ordenador son variadas²⁹⁸.

²⁹⁶ Riquert, Marcelo *Informática y Derecho Penal Argentino*. Editorial Ad Hoc, p. 95

²⁹⁷ Riquert, Marcelo *Informática y Derecho Penal Argentino*. Editorial Ad Hoc, p. 95

²⁹⁸ Lamagrande, A. “Globalización, evasión fiscal y fiscalización tributaria”. Boletín AFIP N° 9 (4/98), p. 645.

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION

a) Adulteración de la información de entrada: se cargan datos correctos que son tergiversados por los ordenadores.

b) Empleo de una puerta trasera o denominada trampa: por medio de una instrucción especial, que se active ante ciertas circunstancias, se hacen ejecutar determinados pasos de programa. Estas puertas se activan en forma automática o a requerimiento del usuario.

c) La técnica del redondeo se basa en trabajar con centavos que ante miles de operaciones genera cifras significativas.

d) La técnica de la llave maestra: cada sistema puede tener su propia clave de acceso, pero la llave maestra permite introducirse a cualquier sector de la contabilidad y modificar y/o borrar datos sin dejar huella.

e) virus informáticos consistentes en instrucciones o rutinas para inutilizar memorias y destruir programas o archivos contenidos en un ordenador.

El conocimiento de las técnicas de evasión conjuntamente con la actuación de inspectores avezados en cuestiones tecnológicas representa un elemento disuasivo y preventivo de los delitos computacionales.

La auditoría informática facilita el conocimiento acerca de la exactitud de los datos y el tratamiento o proceso utilizado en su manejo para evitar desviaciones no deseadas. Son válidas las consideraciones expuestas en el punto anterior acerca del adiestramiento de los auditores fiscales con pericia técnica en la materia.

Desde ya alertamos que con métodos administrativos solamente no se combate el alto nivel de evasión fiscal. Esta reconoce causas profundas y complejas, estructurales, culturales, etc. que no se eliminan por el manejo intensivo de las computadoras. Las medidas deben ir acompañadas de la solución a las principales fallas de los otros subsistemas que la componen (existencia de un sistema de valores que no premia altamente el cumplimiento de las obligaciones, la economía subterránea o informal, erosión de la eficiencia de los organismos fiscales, actuación de empresas multinacionales, paraísos fiscales).

REFLEXIONES ACERCA DE LA TRIBUTACION EN EL COMERCIO
ELECTRONICO

Los procesos de globalización y de desarrollo de las tecnologías de las comunicaciones e informática, especialmente por el advenimiento de redes telemáticas como internet, han repercutido en diversos ámbitos: cultural, social, político, económico, jurídico.

En lo mercantil, los sistemas de comunicación han permitido hacer frente a un mercado altamente competitivo que exige un comercio ágil y efectivo, posibilitado por la contratación electrónica a distancia sin necesidad de desplazamientos físicos. Se ha facilitado la apertura de horizontes antes impensables de conquistar y a bajo costo.

El comercio electrónico representa una actividad lucrativa realizada por una variada gama de medios electrónicos. Es evidente que Internet no es la única vía de comunicación, pero sus peculiares características la muestran como un canal importante.

El uso frecuente de computadoras unidas a sistemas interconectados para la contratación a distancia, nos induce a destacar la incidencia del documento electrónico como sustento de estos acuerdos en el ámbito de los negocios, y por ende sus consecuencias tributarias.

Aquel documento cuyo contenido era la escritura alfabética convencional con soporte de papel, hoy día en algunos casos se está transformando en documentos electrónicos, elaborados con tecnologías de la información y telemática, con lenguaje binario de impulsos eléctricos, ópticos u otros, conducidos a través de las redes, con técnicas criptográficas que aseguren la autenticidad e integridad de su contenido.

En los servicios y bienes digitales (vgr. libros, música, imágenes, videos, programas de computación), internet ha generado una verdadera innovación al permitir que su pedido, pago y envío pueda efectuarse a través de un mismo y único canal: la web.

En esta clase de contratación se generan los mayores inconvenientes de orden fiscal. Los problemas pueden reconducirse a uno solo: la disminución en la recaudación.

Se han indicado diversas medidas que van desde la creación de un nuevo tributo, denominado bit tax, hasta la supresión de gravabilidad sobre las mismas, convirtiendo a internet en un 'espacio libre de impuestos'. Sin embargo, ninguno de estos extremos parece satisfactorio: el

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION

primero por no gravar una efectiva capacidad económica, el segundo, por generar una competencia desleal respecto del comercio tradicional atentando contra principios básicos de la tributación, tales como el de neutralidad y equidad.

Entre la sugerencia de gravar el simple acceso o la transmisión de datos por Internet a través de impuestos específicos o la otra de convertir la red en un *duty-free*, caben razonamientos intermedios. Según esta propuesta no se deben generar otra clase de contribuciones que las que, con carácter general, rigen en las transacciones convencionales que tienen lugar sin el empleo de las nuevas tecnologías de la información.

No obstante, en la aplicación de los tributos tradicionales se presentan obstáculos en cuanto a su adaptabilidad en el ámbito del comercio electrónico, debiéndose procurar que el marco regulatorio no lo desincentive.

Debe tenerse en cuenta que el tema es de reciente aparición y en constante y acelerada evolución. Nos hallamos en un período de transición, en el cual surgen planteos pero aún no existen, en la mayoría de los casos, soluciones legislativas concretas.

Las distintas opiniones, muchas veces encontradas que se vierten sobre la posible regulación fiscal aplicable al comercio electrónico, son valiosas expresiones y enfoques del derecho tendientes al logro de un equilibrio social más justo. Es importante la investigación científica que no obedece a autoridad alguna y convence por méritos propios. De la interpretación de la misma y con fuerte influencia de las condiciones imperantes en el medio, nacerá maduro el derecho positivo.

Las doctrina facilita el conocimiento y perfecciona la legislación vigente, mostrándole al legislador pensamientos disímiles.

La exigencia de adaptación a los constantes cambios lleva a posturas disímiles que van de la ausencia de regulación al planteo de la creación de un derecho de internet.

El derecho no es inmutable y conceptos que han intentado encuadrarse en viejas estructuras han luchado por adquirir conceptualidad propia (vgr. leasing).

Cuando ciertas cuestiones estén más afinadas y por sobre todo, cuando exista una mayor familiarización sobre las técnicas empleadas tal vez haya llegado el momento de debatir si se han gestado nuevas categorías jurídicas.

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION

Las cuestiones más conflictivas se presentan en los impuestos a las ganancias y al valor agregado a nivel internacional, y en los tributos aduaneros. En el orden interno, en virtud de nuestro régimen federal hemos analizado la repercusión sobre los impuestos locales de ingresos brutos y de sellos.

Un problema inicial será el determinar la soberanía tributaria a la que corresponde ejercer la potestad impositiva, que es difícil de establecer dado el dinamismo del fenómeno tributario, sobre todo en su manifestación internacional.

Existen posiciones contrapuestas entre los países exportadores e importadores de tecnología.

El criterio de residencia es el imperante en la legislación doméstica de los países más avanzados e igualmente prevalece en los convenios para evitar la doble imposición.

Para los estados en proceso de desarrollo es necesario hallar puntos de conexión en la fuente. Adquiere relevancia fijar el alcance del concepto de establecimiento permanente para determinar cuándo un sujeto no residente tiene suficiente presencia física en otro país para ejercer actividades económicas. Aunque se manifiestan ciertas dificultades en encuadrar dentro de dicha noción a un servidor, las páginas web, el proveedor de servicios de internet.

Internet facilita el cambio discrecional de una jurisdicción hacia otra manipulándose la presencia en determinado territorio, y privando de algún nexo de gravabilidad.

Por lo que luce conveniente fortalecer el principio de la territorialidad, afirmación que resulta válida tanto para el impuesto a las ganancias como para el impuesto al valor agregado, para captar la realización de actividades dentro de sus fronteras.

Pero debe reconocerse que difícilmente se concilie un criterio jurisdiccional de imposición con carácter de ley uniforme internacional

Lejos de lograrse la panacea, a raíz de los intereses en juego, es útil no dejar que lo perfecto sea enemigo de lo bueno.

Como habíamos señalado oportunamente tal vez sea necesario que los estados exportadores de e-commerce hagan concesiones en otras áreas que permitan compartir la base imponible del cibercomercio con los países que lo importan. Este compromiso debería apuntar a tan importante tipo de rentas como las regalías.

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION

En el caso de bienes o servicios que circulan por la red y se adquieren a través de la misma, estamos siempre en presencia de bienes o derechos derivados de la propiedad intelectual. En este campo también se evidencia una puja de intereses económicos en la conflictiva calificación en la imposición sobre la renta de los rendimientos obtenidos en las transacciones de bienes digitales, especialmente el software.

La línea divisoria entre los beneficios empresariales y las regalías depende de los derechos cedidos, por lo que se requiere de un análisis exhaustivo de los hechos para discernir en cada situación si ha mediado o no la transmisión de derechos de propiedad intelectual. Solución que debería ser aplicable a todos los productos digitales.

Una típica modalidad de contratación consiste en la suscripción de una licencia, por la que el autor u otro titular del derecho de autor (licenciante) autoriza al usuario de la obra (licenciario) a utilizar ésta en una forma determinada y de conformidad con las condiciones convenidas entre ambos en el contrato. El titular de la obra o invención retiene el derecho de propiedad, que queda restringido en función del alcance de la licencia concedida, pero concede a la otra parte el uso o explotación.

En el caso de la selección de un bien del catálogo on line, se hace el pedido directamente, y el producto digital se descarga en el disco rígido del usuario quien adquiere la licencia para explotar comercialmente el derecho de autor correspondiente, los pagos constituyen regalías, ya que se efectúan como contraprestación por el 'uso o derecho de uso del derecho de autor' que adquiere la forma de explotación mediante reproducción o transmisión comercial.

Pero no debe confundirse la cesión de derechos sobre la obra con la transmisión de los ejemplares de la misma. En este último caso sólo se trata de la venta de los elementos materiales de la creación no comprendiendo los derechos intelectuales subyacentes sino solo el dominio del bien tangible (cd-rom, libro, etc.), en consecuencia no debería dar lugar a que los rendimientos generados sean considerados fiscalmente como cánones.

La transacción on-line de bienes digitales tendría el mismo trato que la compraventa *off-line* de ese mismo producto en su versión clásica. El sistema tributario mostraría su neutralidad ante ambos tipos de operaciones, sin que el método de transmisión incida en la clasificación de la renta.

Inherente a la necesidad de recaudación y de aplicación correcta de la materia imponible en el impuesto a las ganancias se halla la problemática de la planificación fiscal internacional merced a la existencia de jurisdicciones de baja o nula fiscalidad, y la fijación de precios entre

empresas vinculadas que no necesariamente se ajustan los valores normales de mercado, aspectos estos que plantean retos para los fiscos involucrados, agudizado por un comercio sin fronteras y de difícil localización de las partes intervinientes.

Con relación al impuesto al valor agregado, se diferencia entre adquisición de bienes y prestación de servicios, incidiendo esta clasificación en la localización del hecho imponible.

La caracterización de las operaciones de bienes o derechos derivados de la propiedad intelectual que circulan por la red requiere distinguir las variadas modalidades de adquisición: cesión de derechos, o simplemente la obtención del producto en soporte informático, de la misma forma que podría hacerse sobre otro tipo de soporte físico.

Pese a que se trata de tributos independientes, la solución a estas cuestiones deberá estar acorde a la establecida en el impuesto sobre la renta, pues reputar en el IVA a una operación como compraventa o prestación de servicios puede afectar de alguna manera la calificación de los rendimientos obtenidos.

La proposición de la Comisión Europea de modificar la normativa actual calificando a **todas** las transacciones de productos digitalizados que circulan por la red como '**prestaciones de servicios**' provoca diferencias de trato fiscal en función al soporte empleado que no se compadece con los propósitos de neutralidad.

Pero hasta no hace mucho los ejemplares fruto de la creación intelectual se asentaban en soportes como el papel, disco compacto, cinta de video, diskette. Al sufrir un proceso de transformación para poder circular por la red su naturaleza corpórea no está tan nítida.

En la calificación de las operaciones comerciales en el IVA, se han generado dudas sobre la naturaleza de los productos digitales suponiendo que el bien inmaterial pasa a existir en forma independiente de un determinado soporte físico al cual debe adherirse en forma inseparable. En realidad no ha desaparecido el medio que contiene la obra intelectual, sino ha sido reemplazado por el disco rígido del ordenador de propiedad del comprador.

En este aspecto hemos enfatizado en el documento electrónico, en el cual siempre están presente tres dimensiones: **el soporte**, el tipo de escritura y la declaración de voluntad que conforma el contenido.

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION

Cuando se baja un producto directamente al ordenador del comprador, el disco rígido constituye un soporte que, pese a su fijación provisoria, permite el almacenamiento de la información.

Se trata de la obtención del bien en soporte telemático, de la misma forma que podría hacerse sobre otro tipo de sostén, el hecho de que sea transferido electrónicamente no debería cambiar el tratamiento tributario.

En consecuencia, la descarga directa (download) de un bien digital por internet debe recibir, a efectos del IVA, idéntico tratamiento a la compra común realizada en forma física. El sistema tributario mostraría así su neutralidad ante ambos tipos de operaciones.

La fiscalidad del software ha sido abordada en forma separada en virtud de la magnitud del tema, y por contar además con disposiciones expresas en el impuesto al valor agregado.

Sin embargo, su tratamiento tanto en el impuesto a las ganancias como en este último gravamen no es claro en el caso de la operación de descarga (download) del software directamente en el ordenador del comprador para su uso personal, sin la licencia de explotación. Las dudas se generan por lo novedoso del medio de transmisión de la información, la digitalización con su facilidad de manipulación, y las modalidades de negociación. Esto último, pues para combatir la 'piratería del software' se han ideado estrategias de negociación como las 'licencias de sitio' y 'licencias de uso' para la protección de los derechos intelectuales.

La contratación puede ser estructurada de diversas formas (vgr. venta, licencia). Pero debe diferenciarse una licencia propiamente dicha de aquella referente al uso, esta última prohíbe la reproducción del software con excepción de la copia de seguridad (back-up).

Los acuerdos que se instrumentan como licencias para su protección bajo la ley de propiedad intelectual, muy a menudo no permiten al cliente utilizar los derechos de autor que involucran los productos, por lo que económicamente sería asimilable a la venta de un artículo registrado (copyrighted). La negociación sin alguno de los derechos enumerados es una simple transferencia de un artículo, cualquiera sea la forma en que esté documentado el contrato, respetándose así la neutralidad respecto a una transacción clásica. Solución que, como hemos expuesto anteriormente, debería ser aplicable a todo tipo de producto digital.

La materia aduanera no escapa a estas cuestiones conflictivas.

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION

El Sistema Armonizado comprende sólo mercaderías, es decir todo objeto susceptible de ser importado o exportado que pasa por territorio aduanero. Pero en las transacciones de bienes digitales, por ejemplo software, las tarifas aduaneras recaen sobre el valor del continente (diskette, cd rom, etc.) no del contenido.

El inconveniente se presenta ante un suministro on line, porque se produce la descarga directa en el ordenador del adquirente sin pasar por ningún control aduanero. Amén de la inexistencia de una nomenclatura arancelaria para este caso particular.

Los productos entregados por métodos convencionales están sujetos a tributación, mientras que si se escoge la vía telemática no es factible gravar los bienes y servicios prestados desde el exterior dada la dificultad en controlar estas operaciones, por la ausencia de la aduana, y la desaparición de intermediarios que se desempeñen como agentes recaudadores. Situación ésta que genera competencia desleal, pérdida de ingresos fiscales y falta de equidad.

Es fundamental en este tema consensuar pautas y establecer si soluciones aplicables localmente, tales como sistemas de inscripción voluntaria o reclasificación unilateral de los bienes, resultan viables a nivel internacional.

Ahora bien, teóricamente si todos los sujetos de la operación comercial electrónica residen en un mismo estado, no se plantean mayores inconvenientes pues es de aplicación la normativa general tanto en la imposición directa como en la indirecta. Sin embargo, en el caso de un estado descentralizado pueden existir diferentes regímenes impositivos que pueden suscitar problemas similares (no idénticos) a los que ocurren en la esfera internacional.

Por tener nuestro país un régimen federal, analizamos algunas cuestiones vinculadas a dos impuestos locales en particular: el impuesto sobre los ingresos brutos, y el otro que puede incidir en la contratación electrónica es el impuesto de sellos.

El hecho imponible en el impuesto sobre los ingresos brutos consiste en el ejercicio habitual y con propósito de lucro (o a título oneroso) de una actividad empresarial dentro del ámbito de la provincia respectiva. De esto último deriva su carácter eminentemente territorial.

A pesar de esta delimitación espacial, su generalización en todas las provincias generó yuxtaposiciones debido al ejercicio parcial de la actividad productora de los ingresos gravados en varias jurisdicciones.

Se trata de establecer el derecho que corresponde a cada uno de los fiscos involucrados sobre la materia imponible en proporción al volumen de actividad desplegada en su territorio. Por lo

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION

que se estableció el llamado Convenio Multilateral para evitar las superposiciones entre las diversas jurisdicciones y organizar las actividades administrativas de percepción y fiscalización de estos impuestos.

La complejidad se presenta cuando un contribuyente desarrolla su actividad en más de una jurisdicción, a través de un proceso único y económicamente inseparable, pues los ingresos que se originen deben ser atribuidos a todas ellas. En la operatoria descrita debe aplicarse el Convenio Multilateral, sin embargo, la localización de los ingresos es un tema complejo.

El sustento territorial es el vínculo relevante que justifica la imposición interna. Pero en algunas situaciones determinar el sustento por la vía del ejercicio de la actividad, resulta – aunque más no fuere en los casos extremos- bastante difícil. Además, la existencia de regímenes promocionales o la propia legislación aplicable a las áreas aduaneras especiales, puede incidir en la conclusión de operaciones producto del uso de las modernas tecnologías.

Debería seguir avanzándose en la integración de la imposición sobre los consumos para neutralizar el efecto ‘cascada’, el que, merced a los medios informáticos, se tiende a evitar por la desintermediación. El comercio electrónico permite sortear etapas en la circulación de la riqueza.

Los aspectos conflictivos, como la desaparición del sustento fáctico, que plantea el cibercomercio acentúan los desequilibrios regionales.

En cuanto al impuesto de sellos analizamos los conceptos de instrumento y documento electrónico para encontrarles conexión, si es que la hay, con un gravamen instrumental, concebido en una época donde el papel era el soporte único de todo acuerdo negocial. Su supervivencia en la era de la despapelización y digitalización.

Hasta el momento no existe un reconocimiento legal expreso en el derecho privado del instrumento público digital, que fije las solemnidades que debe revestir para alcanzar tal condición.

Tampoco está contemplado el documento electrónico ni la firma digital como medio idóneo para cerrar el circuito contractual, por lo que no se configuraría el instrumento y, en consecuencia, no se aplicaría el tributo. Recordamos que el artículo 1012 del Código Civil exige la existencia de la firma para la validez del instrumento privado.

De regularse estos aspectos en el derecho de fondo habrá que estudiar su conexión con un gravamen concebido en una época donde el papel era el soporte único de todo acuerdo

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION

negocial, o si es necesaria una reforma legislativa. Aunque tal vez se ponga nuevamente en tela de juicio su supervivencia, esta vez en la era de la digitalización.

A los conflictos que se originan por la adaptación de los tributos tradicionales al contexto del comercio electrónico, se suma que el fisco encuentra serias dificultades para poder controlar las operaciones y localizar a los sujetos intervinientes en las mismas.

Nuestro énfasis en las cuestiones vinculadas con la administración tributaria se debe a que es ésta la que mejor puede evaluar el impacto de las leyes impositivas sobre el cuerpo social.

Al organismo se le exige la aplicación técnica de la normativa, pero fundamentalmente eficiencia en el desempeño de sus funciones, para lo cual debe manejar un número indeterminado de variables de las que sólo algunas guardan relación con la materia fiscal.

El desafío que enfrentan las autoridades es poder maximizar los potenciales logros de la tecnología existente, y a su vez proteger las bases de recaudación en materia de comercio electrónico sin frenar su desarrollo.

Los medios disponibles pueden coadyuvar a paliar estos inconvenientes y a mejorar los servicios, reducir los costos para la administración y los contribuyentes, fomentando el cumplimiento voluntario por parte de éstos (vgr. declaraciones juradas electrónicas, información y asistencia por medios telemáticos).

La informática, consistente en el procesamiento automático de datos, ofrece la posibilidad de lidiar con un gran volumen de material y facilita el desenvolvimiento del organismo en áreas tan esenciales como la de verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias.

La eficacia de la fiscalización depende de diversos factores: correcto empleo de los recursos técnicos, capacitación de los funcionarios, aumento de la disponibilidad de información relacionada con los sujetos obligados, optimizar el uso de la información de que dispone. Las únicas limitaciones para esto son las facultades que se le otorgan al fisco para requerir información y la privacidad de las personas.

La administración fiscal debe acompañar el avance tecnológico con el equipamiento necesario para estar a la altura del universo de contribuyentes controlados, como así también en la formación de sus planteles directivos y ejecutivos.

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION

La creciente complejidad de los sistemas tributarios exigen que la institución fiscal oriente sus intereses hacia el potencial humano a fin de colocarlo a la altura del tiempo que nos toca vivir.

La capacitación redundará en un considerable aumento de la especialización del personal, consecuentemente posibilitará optimizar el aprovechamiento de los recursos humanos.

El impacto de las modernas técnicas como la informática en la estructura e institutos fiscales tradicionales en muchos casos agudiza problemas preexistentes (vgr. evasión, existencia de jurisdicciones de baja o nula tributación, manipulación de los precios de transacción, dificultades en el intercambio de información). La propia tecnología puede amortiguar los conflictos, aunque se advierte que los mismos no se eliminan con el solo empleo intensivo de las técnicas disponibles. Las medidas deben ir acompañadas de la solución a las principales fallas de los otros subsistemas que la componen.

A fin de atenuar el avismo entre los países exportadores de tecnología e importadores de la misma, el propósito del trabajo ha sido brindar alternativas que permitan un justo reparto de los ingresos fiscales derivados de la contratación por medios electrónicos, particularmente por internet. Aunque es obvio que este aspecto no es el único factor causante de esta desigual distribución de la riqueza.

Conjuntamente a los serios problemas provocados por la insuficiencia de la recaudación y las efectivas posibilidades de control, debe atenderse a los objetivos de desarrollo en un marco de justicia social.

No se puede desconocer que la situación a través de la cual se desenvuelve la administración tributaria se inserta en el marco de la política tributaria y económica.

Los cambios tecnológicos que acompañan el proceso de globalización hacen que la base de los impuestos sobre la renta y el patrimonio se tornen geográficamente móviles. Ello ocasiona diferenciales tributarios por lo que cada país tratará de lograr una porción importante de la base global.

La caída en la recaudación al no poder captarse ciertas operaciones quizá sea compensada con una mayor incidencia de los gravámenes al consumo.

Como afirma Reig²⁹⁹ no hay razones para pensar que la administración tributaria de otros estados es mejor que la Argentina, ni que la actitud de cumplimiento de los contribuyentes argentinos es mucho peor respecto del impuesto a las ganancias que en los demás países de América, cuando no lo es en el IVA; simplemente lo que sucede es que la estructura del impuesto a las ganancias argentino está deformada. Para mejorar la conformación técnica del gravamen propone, entre otras modificaciones, la inclusión del dividendo con grossing-up, elevación de las tasas de retención sobre dividendos y toda otra renta a beneficiarios del exterior para nivelarlas con el resto de los países.

La ampliación de su base acentúa los rasgos del impuesto sobre la renta en materia de equidad y eficiencia.

Este aspecto de la distribución de la renta debe estudiarse no solo desde la óptica tributaria, sino también del lado del gasto público.

De nada sirve un sistema progresivo si va acompañado por un perfil de gastos volcado a la población de mayores ingresos. La verdadera concepción de justicia fiscal implica necesariamente la adecuación entre lo que se entrega al estado y lo que de él se recibe.

Debe realizarse una exhaustiva revisión del sector público para que no constituya un freno para el crecimiento y para atenuar los efectos de tal regresividad atendiendo a las legítimas demandas de eficiencia de la comunidad.

El hecho de que la nueva economía represente potencialidades de pérdida recaudatoria, por cuanto los operadores cuentan con mayores posibilidades de huida del control de las Administraciones fiscales, es sólo un dato que debe estimular la capacidad de imaginación de los responsables tributarios de los estados para lograr acuerdos en la materia, y desarrollar más ampliamente intercambios de información entre sí; pero debe recordarse que también en la «economía tradicional» y, sobre todo, por medio de algunos operadores financieros se ha desarrollado casi siempre una *ingeniería del fraude* que suele ir más deprisa y recorrer mayor trecho que el que pueda alcanzar cualquier Administración fiscal. Pertrechada con pesadas estructuras y lentos procedimientos sólo se puede esperar que ésta llegue tarde a la meta.

Las implicaciones de las nuevas tecnologías en la economía es incierta. No es fácil predecir cómo se desarrollarán y cómo serán utilizadas.

²⁹⁹ Reig, Enrique "Análisis de la situación económica actual y la política impositiva". Doctrina Tributaria - Errepar diciembre 1995, p. 525.

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DEL COMERCIO ELECTRONICO INCIDENCIA DEL DOCUMENTO ELECTRONICO EN LA CONTRATACION

En este contexto se deberá reexaminar el rol del gobierno y la forma en que éste colecta, procesa y disemina la información, hoy más que nunca ésta constituye un recurso vital para definir metas y para guiar las operaciones de organización de manera armoniosa y eficiente.

Debe tenerse en cuenta que toda clase social o estructura dominante que tenga el manejo de la información detenta el ejercicio del poder. A lo largo de la historia se observa esta constante, basta recordar a los monjes medievales quienes guardaban celosamente la escritura divinamente revelada en las bibliotecas de sus conventos.

El telégrafo, el teléfono, la radiofonía, más tarde la televisión, y finalmente internet contribuyeron al desarrollo comunicacional y al manejo del poder en el mundo.

Internet plantea una participación abierta, horizontal. Internet es información, es creación y es poder.

Depende de nosotros optimizar las tecnologías disponibles y venideras en pos del beneficio personal y social.

REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

- Adiga, Aravind “Quieren que el comercio online pague impuestos”. www.clarin.com/diario/2000-07-07/e-02501.htm
- “A Framework for Global Electronic Commerce”. www.iitf.gov/eleccomm/ecommm.htm
- Almeida Maciel, Everardo “La adecuación de los sistemas tributarios a la globalización.” 32º Asamblea General del CIAT, Salvador Bahía, 1998. Tema 2.1. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- Alsina, M, Barreira, E., Basaldúa, R, Cotter Moine, J. y Vidal Albarracín, H., *Código Aduanero*. Ed. Abeledo Perrot.
- Altamirano, Alejandro. Coloquio internacional de Direito Tributário. Tema II: tributación en el comercio electrónico. Centro de extensao Universitária (Brasil)-Universidad Austral (Argentina).
- Alterini, A., Ameal, O. y López Cabana, R. *Curso de Obligaciones*. Tercera edición actualizada. Editorial Abeledo Perrot
- Barrera, M y Montague Okai, J. “Correspondencia digital: recreando privacidad en el ciberespacio”. Revista Electrónica de Derecho Informático Nº 15 - octubre 1999. www.publicaciones.derecho.org
- Bertazza, H. y García, F. “Seminario sobre e-commerce”. 54 Congreso IFA. Munich, Septiembre de 2000.
- Borda, Guillermo *Manual de Contratos*. Decimocuarta edición. Editorial Perrot.
- Bulit Goñi, Enrique “El suto territorial en el impuesto a los ingresos brutos y el nuevo convenio multilateral”. La Información T. XXXVII, p. 21
- Callea, Pedro “Bienes intangibles y gastos adelantados en el impuesto sobre los capitales y su vinculación con los principios y normas contables.” Impuestos T. XLVII-A, p. 27

- Campagnale, Norberto “La definición de Establecimiento Permanente frente al cibercomercio”. Tema 1. 8° Congreso Tributario del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal. Pinamar, 4 al 7 de octubre de 2000.
- Campagnale, N., Catinot, S. y Parrondo, A. *El impacto de la tributación sobre las operaciones internacionales*. Ed. La Ley
- Casas, A. y Biscardi, M. “Las exportaciones e importaciones de intangibles. Statu quo. Problemas. Propuestas”. PET N° 201, 27/7/00, p.1. La Ley
- Chalupowicz, Israel “Desmaterialización y deslocalización de la riqueza en operaciones intranacionales”. Resumen de panelistas. Comisión N° 1. XXX Jornadas Tributarias del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas. Mar del Plata, 2 al 4 de noviembre de 2000.
- Christensen, Eduardo “El Habeas Data. El Habeas Data como tutela en el Derecho Tributario”. Técnica Impositiva N° 106 –agosto, 2000-, p. 37. Aplicación Tributaria
- Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho mercantil internacional (CNUDMI). Ley modelo sobre comercio electrónico con la guía para su incorporación al derecho interno, 1996.
- Corabi, Giampaolo “Consecuencias tributarias del comercio electrónico. Las posiciones de la Unión Europea, OCDE y Estados Unidos”. Criterios Tributarios N° 132/133, p. 45.
- Corabi, Giampaolo “Hacia un concepto comprensivo de establecimiento permanente en la actualidad y sus efectos en las relaciones tributarias internacionales.” Tema 1. 8° Congreso Tributario del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal. Pinamar, 4 al 7 de octubre de 2000.
- Correa, C., Batto, H., Czar de Zalduendo, S. Y Nazar Espeche, F., *Derecho Informático*. Ed Depalma, 1994.
- Czarny, Natalio “Ciberespacio y derecho. (Desafíos que el comercio electrónico plantea al derecho comercial tradicional. Los contratos telemáticos)”. El Derecho T. 173, p. 898.
- Dalmacio, Adalberto “Modificaciones al régimen de controladores fiscales”. Práctica y actualidad tributaria, Errepar T. V. 124.007.

- Davara Rodríguez, Miguel A. *Derecho Informático*. Aranzadi editorial, 1993.
- Delgado García, Ana M. “El régimen jurídico de las notificaciones telemáticas tributarias”. *Actualidad informática Aranzadi*, N° 33, octubre de 1999, p.12. Madrid.
- Del Moral, José “Los impuestos del ciberespacio”. *Revista electrónica de derecho informático* N° 11- junio 1999. www.publicaciones.derecho.org
- Department of the Treasury of United States “Selected Tax policy implications of global Electronic Commerce”. *Intertax* vol.25, Issue 4 Kluwer 1997, p.148
- Díaz Sieiro, Horacio “El derecho de acceso a los datos en poder de la Administración Tributaria. La necesidad de su expresa consagración en nuestro ordenamiento jurídico”. *DTE Errepar* N° 241-abril/00, p.5.
- Díaz, Vicente “Los derechos de los contribuyentes y las solicitudes y obligaciones de informar al fisco”. *La Información T.* LXV, p. 756
- Díaz, Vicente *Impuesto de Sellos-aspectos económicos y jurídicos*. Ed. Cangallo - Bs.As.
- Díaz, Vicente “Conceptos primarios para definir la imposición sobre el comercio electrónico”. *Impuestos LVIII-A*, enero/00, p.3. *La Ley*
- Díaz, Vicente O. “Hacia una categorización del cibercomercio en sus aspectos tributarios”. *Boletín de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales* –mayo, 2000-, p.31
- Díaz, Vicente O. “Hacia un concepto comprensivo de Establecimiento Permanente en la actualidad y sus defectos en las relaciones tributarias internacionales”. Informe del relator General. 8° Congreso Tributario del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal. Pinamar, 4 al 7 de octubre de 2000.
- *Diccionario Jurídico Abeledo Perrot*
- Doernberg, Richard “Electronic commerce and international tax sharing”. Paper enviado por la IFA a sus filiales previo al congreso de Nueva Delhi de 1998.

- Doernberg, R. And Hinnekens, L. *Electronic commerce and international taxation*. IFA. Ed. Kluwer Law International.
- Enciclopedia Jurídica Omeba
- Etcheberry Celhay, Javier “Las atribuciones de la administración tributaria para la obtención y manejo de informaciones”. La tributación en un contexto de globalización económica. 32º Asamblea General del CIAT, Salvador Bahía, 1998. Tema 3.3. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- Falcón, Enrique “Algunas ideas sobre el documento electrónico”. *Jurisprudencia Argentina* T.1993-I, p. 794.
- Falcón y Tella, Ramón “Tributación e internet: aplicación de las reglas generales, con adaptaciones, en su caso, como alternativa al ‘bit tax’”. *Quincena Fiscal* T.II –mayo 1998, p. 5
- Fernández Origgi, Italo “Facturación en internet para propósitos fiscales”. *Revista Electrónica de Derecho Informático* Nº 18 - enero 2000. www.publicaciones.derecho.org
- Figueroa, Antonio “El acuerdo argentino-italiano para evitar la doble tributación. La renta empresaria”. *Impuestos* T. XLVII-A, p. 17. La Ley
- Galarza, César. Coloquio internacional de Direito Tributário. Tema II: tributación en el comercio electrónico. Centro de extensao Universitária (Brasil)-Universidad Austral (Argentina).
- García Belsunce, Horacio *Temas de Derecho Tributario*. Ed. Abeledo Perrot
- García Cozzi, José “Precios de transferencia”. *Reforma Tributaria del '99. Análisis crítico de la ley 25.063*. Editorial Errepar.
- Germain, Pablo y Ballone, M. Coloquio internacional de Direito Tributário. Tema II: tributación en el comercio electrónico. Centro de extensao Universitária (Brasil)-Universidad Austral (Argentina).

- Giuliani Fonrouge, Carlos *Derecho Financiero*. Ediciones Depalma Buenos Aires, 4ª edición.
- Glaize, Antoine “La neutralidad y equidad tributaria en el comercio electrónico”. Boletín AFIP N° 38 (9/2000), p. 1391
- Gotlib, Gabriel “Tratamiento en el impuesto a las ganancias de la importación de ‘software’. Venta vs. licencia”. DTE Errepar N° 184 –julio/95, p.20.
- “Grandes contribuyentes podrán pagar sus impuestos por internet”. E-Bae 12/6/01
- Greco, Marco A. Coloquio internacional de Direito Tributário. Tema II: tributación en el comercio electrónico. Centro de extensao Universitária (Brasil)-Universidad Austral (Argentina).
- Guastavino, Elías “La prueba informática”. La Ley T.1987-A, p. 1144.
- Hance, Olivier *Leyes y negocios en internet*. Ed. Mc Graw Hill.
- Hernández Pintado, Héctor “Las bases de datos privadas destinadas a proveer informes. Su injerencia en el Derecho a la Intimidad”. www.ecomder.com.ar
- Hinnekens, Luc “New age international taxation in the digital E the global society”. Intertax, vol. 25 issue 4. Kluwer Law International 1997, p.116.
- Horner, F.y Owens, J. “Tax and the web: new tecnologia, old problems”. ”. Bulletin for International Fiscal Documentation N° 11-12. 1996, p. 516.
- Hubner, Gustav “Tecnología aplicada para combatir la evasión fiscal”. Boletín de la DGI 359, p. 599
- Instituto Latinoamericano de Alta Tecnología, Informática y Derecho (ILATID). Seminario EDI’90: Intercambio electrónico de datos. Aspectos técnicos y jurídicos. Buenos Aires, 29 de noviembre de 1990.
- “¿Intimidad?”. www.iec.csic.es
- Jarach, Dino *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Editorial Cangallo

- Lodin, Sven "What ought to be taxed and what can be taxed: a new international dilemma". Bulletin for International Fiscal Documentation N° 5. May 2000, p. 210.
- Lorenzo, A., Edelstein, A. Y Calcagno, G., "El Impuesto al Valor Agregado en las denominadas 'importaciones' y 'exportaciones' de servicios". DTE Errepar T. XX, N° 230 -mayo/99, p. 51.
- Mc Ewan, Juan "Internet en el contexto del comercio internacional y las pautas de tributación en el impuesto a las ganancias argentino". PET N° 201, 27/3/00, p. 1. La ley
- Mc Ewan, Juan "E- commerce y su problemática ante el impuesto al valor agregado". PET N° 209, 27/7/00, p.1. La Ley
- Mc Ewan, Juan "Aspectos problemáticos de la aplicación de las reglas de precios de transferencia. Comparabilidad. Análisis funcional. Métodos". Criterios Tributarios N° 130/131, p.85.
- Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos. Grupo de Trabajo sobre Comercio Electrónico y Comercio Exterior. Primer Informe de Progreso (Septiembre, 1998). Segundo Informe de Progreso (Octubre, 1999): Anexo I: Proyecto de ley sobre firma digital. Anexo II: Estudio comparativo sobre el marco normativo del tratamiento de los usuarios bancarios de comercio electrónico. Anexo III: Informe del subgrupo de asuntos tributarios. www.mecon.ar/comercio/electronico.htm
- Negroponte, Nicholas *Ser digital (being digital)*. Ed. Atlántida
- Neumark, Fritz *Principios de la imposición*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1974.
- "Normalización del e-commerce". Boletín Ecomder 2000 N° 4 -julio 2000. www.ecomder.com.ar
- Núñez, Adriana "Políticas impositivas para el comercio electrónico en internet", PET N° 167, 28/10/98, p.1. Ed. La Ley.
- Núñez, Adriana "Políticas impositivas sobre el comercio electrónico. ¿Qué rentabilidad sobre la inversión sacaré en el comercio electrónico? ¿Se ha vuelto loco?. Somos Colón en el nuevo mundo. ¿Qué rentabilidad sacó él?.", PET N° 191, 22/10/99, p.1. Ed. La Ley.

- OECD “Dismantling the Barriers to Global Electronic Commerce”. www.oecd.org/dsti/sti/it/ec/prod/dismantl.htm
- OECD, informe sobre “Electronic commerce: The challenges to tax authorities and taxpayers”. Turkey, Finlandia, 18 de noviembre de 1997. www.oecd.org
- OECD “Progress report: taxation and electronic commerce”. www.oecd.org
- OECD “Technical Advisory Group on treaty characterization of e-commerce payments. Revised document for comments ” www.oecd.org/daf/fa/treaties/treatychar_4sept.htm
- OECD “Consumption tax aspects of electronic commerce”. A report from working party N° 9 on consumption taxes to the Committee on Fiscal Affairs. February 2001 www.oecd.org
- Oficina Internacional de documentación fiscal –IBFD- Países Bajos “Los precios de transferencia en el inicio del siglo XXI”. Boletín de la Afip N° 31 –febrero/2000, p.191.
- Oliver Cuello, Rafael *Tributación del comercio electrónico*. Ed. Tirant lo Blanch “colección financiero”. Valencia, 1999.
- Ordóñez Gonçalves, Luis “Los paraísos fiscales”. <http://usuarios.iponet.es/casinada/24paraf.htm>.
- Organización de las Naciones Unidas. Revista internacional de política criminal N° 43 y 44, 1994. Manual de las Naciones Unidas sobre prevención y control de delitos informáticos.
- Owens, Jeffrey “El inspector financiero llega al espacio cibernético”. Hacienda Pública Española N° 144- 1/1998. Instituto de Estudios Fiscales, p.131
- Owens, J. “Aspectos salientes de la reforma fiscal. La perspectiva de un Administrador Internacional”. Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. 53° Congreso de Inversión Pública y Finanzas Públicas. Kyoto 23-28 agosto, 1997. *La Fiscalidad en el siglo venidero*. Teoría y Técnica Impositiva I. Cátedra Dr. Vicchi. Centro de Estudiantes de Ciencias Económicas. UBA.
- Piaggi, Ana I. “El comercio electrónico y el nuevo escenario de los negocios”, La Ley

4/10/99, p.1.

- Quiróz Fernández, Juan C. “El proceso ante los documentos electrónicos con firma digital”. Temas de Derecho Procesal. Revista de Doctrina 2, año 1- Nº 2 – mayo del 2000, p. 59. Colegio Público de Abogados de la Capital Federal.
- Ramón, Mónica “Algunas cuestiones sobre comercio electrónico”. Comisión Nº 1. XXX Jornadas Tributarias del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas. Mar del Plata, 2 al 4 de noviembre de 2000.
- Reig, Enrique *Impuesto a las ganancias*. Ediciones Macchi. 8va. edición actualizada.
- Reig, Enrique “El criterio de la localización territorial de la fuente vs. el de domicilio, residencia o nacionalidad en la opción de los países en proceso de desarrollo”. La Información T. LX p. 395.
- Reig, Enrique “Análisis de la situación económica actual y la política impositiva”. Doctrina Tributaria – Errepar diciembre 1995, p. 525.
- Reig, Enrique “Reflexiones sobre globalización y tributación. Futuro de la fiscalidad”. Boletín Informativo de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales –agosto 1996- p. 67
- Ribas, Xavier “Resoluciones de la Dirección General de Tributos sobre IVA en Internet” www.onnet.es/08011011.htm
- Rigoni, Gabriela “El E-commerce y sus consecuencias tributarias”. Comisión Nº 1. XXX Jornadas Tributarias del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas. Mar del Plata, 2 al 4 de noviembre de 2000.
- Riquert, Marcelo *Informática y Derecho Penal Argentino*. Editorial Ad Hoc
- Rodríguez, Eduardo O. “Derecho de la informática. La protección legal del Software (1º parte)”. Aplicación Informática Año 6º, Nº 71 –abril 2000- p.14. Aplicación Tributaria
- Roldán, Silvina M. “El impuesto de Sellos. Su aplicación en los contratos entre ausentes”, Técnica Impositiva, No. 94-agosto, 1999, pág. 33. Aplicación Tributaria.

- Roldán, Silvina M. "El sistema de información de la Administración Tributaria. Algunas cuestiones para este nuevo milenio", Técnica Impositiva, N° 106-agosto, 2000, pág. 51. Aplicación Tributaria.
- Scalone, Enrique "Precios de transferencia. Situación actual en Argentina". DTE Errepar N° 240 –marzo/00- p.1013.
- Schindel, Angel "Lineamientos para una política fiscal adaptada a la desmaterialización y deslocalización de la riqueza". Resumen de panelistas de la Comisión N° 1. XXX Jornadas Tributarias del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas. Mar del Plata, 2 al 4 de noviembre de 2000.
- Schuster, Carla "¿Hay establecimiento permanente en transacciones por medio de internet que traspasan las fronteras?". PET N° 140, 29/8/97, p.7. Ed. La Ley.
- Schwarz, Jonathan "Transfer pricing and electronic commerce". Bulletin for International Fiscal Documentation N° 7. 1999, p. 286.
- Silvani, Carlos "Perspectivas de la Administración Tributaria". Criterios Tributarios N° 82/83, p. 92
- Smith, Adam *Indagación acerca de la Naturaleza y las Causas de la Riqueza de las Naciones*. Ed. Aguilar. Madrid 1961
- Sternberg, Alfredo "Impuesto al Valor Agregado. La importación de bienes y servicios". Técnica Impositiva N° 109 –noviembre 2000-, p. 11.
- Tanzi, Vito "El impacto de la globalización económica en la tributación". Criterios Tributarios. Edición digital. Septiembre/2000. www.iefpa.gov.ar
- Telias, S. y Rey, C. "Intercambio de información entre administraciones tributarias". PET 29/9/93, p.1
- Telias, Sara "El derecho a la intimidad limitado por el deber de información". PET N° 110, 1996.
- Tillinghast, David "The impact of the Internet on the taxation of International Transactions". Bulletin for International Fiscal Documentation nov/dic. 1996, p.524.

- Torassa, Marcos “Prestaciones de servicios en el ámbito del Impuesto al Valor Agregado”. Boletín Informativo de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales –noviembre 2000- p. 31.
- Yemma, Juan C. “Software (programas de computación): su tratamiento fiscal”. DTE Errepar N° 196- julio/96- T.XVII, p. 125.
- Yunger, H. Y Settembrini, A., “Establecimiento permanente en el comercio electrónico”. Comisión N° 1. XXX Jornadas Tributarias del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas. Mar del Plata, 2 al 4 de noviembre de 2000.
- Zunino, Gustavo “La propiedad intelectual y los servicios en el Código Aduanero”. *Reforma Tributaria del '99. Análisis crítico de la ley 25.063*. Editorial Errepar.

ANEXO I

LA ERA INFORMATICA. ALGUNAS CUESTIONES DE LA COMPUTACION

La evolución en lo referente a las comunicaciones, acompañada por el proceso de desregulación de los medios, ha cobrado mayor repercusión durante estos últimos treinta o cuarenta años que en el resto de la historia.

La informática, cúspide de la tecnología, consiste en el procesamiento sistemático de la información mediante máquinas automatizadas. El término es la apócope de la expresión 'información automática'.

Inevitablemente debemos hacer mención a la computadora como el instrumento que permite concretar esta función.

Su denominación no es uniforme en los distintos idiomas, sino que atiende a sus diversos usos: en inglés se emplea 'computer' que evidencia únicamente su capacidad de cálculo; en francés 'ordinateur' la de poner en orden; en italiano 'elaboratore' la de analizar, agregar y sintetizar.¹

Se la puede definir como un dispositivo que puede realizar operaciones aritméticas y lógicas (procesa universalmente símbolos, los almacena, clasifica, intercala, realiza su búsqueda y recuperación) sobre la base de un programa previo, sin necesidad de intervención humana.²

Suele confundírsela con la máquina en sí, pero según surge de su definición se requiere de un programa para poder funcionar. Deben distinguirse sus dos componentes fundamentales:

A) El **hardware**, palabra de origen inglés que significa dispositivos (ware) duros (hard) en alusión a los elementos físicos, tangibles que conforman el equipo y sus periféricos.

El equipo central es un gabinete o carcasa que recubre y aloja a los circuitos que ejecutan las instrucciones de los programas. Estos dispositivos o circuitos son numerosos y tienen una función específica, aunque están interrelacionados. Entre ellos, se destaca el microprocesador, que convierte los datos ingresados a la computadora en el resultado deseado. Recibe el nombre de Unidad Central de Procesamiento (Central Processing Unit o CPU).³

¹ Borruso, Renato "La ley, el juez, la computadora. Un tema fundamental de la informática jurídica". *Informática y Derecho. Aportes de doctrina internacional*. Ed. Depalma, 1996. Vol. 5, p. 6

² *Glosario de Informática*. Ed. Contabilidad Moderna, Buenos Aires

³ *Departamento Interno de Capacitación de la AFIP, Alfabetización informática -1998*

Cabe aclarar que en la práctica la denominación de CPU, propia del microprocesador, se ha hecho extensiva al gabinete o carcasa que lo alberga.

Debido a que el microprocesador no conserva los datos que está transformando, se requiere de la memoria RAM (Random Access Memory) que retiene los mismos en forma transitoria mientras el equipo esté encendido.

En contraposición a esta memoria aleatoria, existen unidades de almacenamiento permanente.

La unidad de disco rígido o duro, es una caja hermética que contiene uno o varios platos con un único eje común que gira accionado por un motor eléctrico. Cada plato tiene sus dos caras recubiertas de material magnético susceptible de ser grabado. Para cada cara existe una cabeza lectora-grabadora y el conjunto de cabezas gira al mismo tiempo en el sentido del radio de los platos. Una vez montado dentro del gabinete permanecía sin ser removido, de ahí que su denominación también fuera disco fijo. Actualmente, es posible tener unidades extraíbles.⁴

La unidad de disco flexible o diskettera, está equipada con las cabezas lectoras-grabadoras, donde se inserta el diskette. Este es un dispositivo de almacenamiento de información removible y transportable. Está constituido de un disco delgado de material magnetizable, protegido con una cubierta plástica.⁵

La tecnología láser ha desarrollado otro tipo de disco, conocido como CD-ROM (Compact Disk -Read Only Memory). Sólo sirven para guardar información, pero la misma no puede ser modificada. Esta tecnología del tipo óptico reemplaza al cabezal magnético de los discos tradicionales por uno con emisor láser, entre sus ventajas se remarca su mayor precisión y gran capacidad de almacenaje.

Las clases de lectoras de CD-ROM pueden ser internas, están ubicadas dentro del gabinete central; externas, que actúan como un periférico más; y las multidiscos, que admiten varias unidades en un mismo dispositivo.

Otra característica es la capacidad de almacenamiento. En efecto, toda letra, signo, número, etc., que sea procesado por la computadora recibe el nombre de carácter. Para conservar un carácter, ya sea en la memoria RAM o en el disco rígido o flexible, se necesita un espacio llamado byte. Este elemento permite medir la capacidad de almacenamiento de los distintos

⁴ Departamento Interno de Capacitación de la AFIP, *Alfabetización informática -1998*

⁵ Departamento Interno de Capacitación de la AFIP, *Alfabetización informática, 1998*

dispositivos. Pero dado que se manejan cantidades enormes de caracteres, se utilizan magnitudes superiores al byte:

- 1 carácter equivale a 1 byte
- 1 kilobyte (1 kb) equivale a 1024 bytes
- 1 megabyte (1 mb) equivale a 1024 kilobytes
- 1 gigabyte (1 gb) equivale a 1024 megabytes
- 1 terabyte (1 tb) equivale a 1024 gigabytes

Los principales componentes externos al gabinete (periféricos) son:

- * El teclado, similar al de una máquina de escribir eléctrica, es un medio de entrada de datos mediante la pulsación de las teclas que lo conforman.
- * El mouse o ratón, es el dispositivo que al deslizarse sobre una superficie plana refleja los movimientos de la mano en la pantalla. Posicionándose con el puntero del ratón sobre alguna de las opciones que figuran en el monitor y presionando en el botón del mouse correspondiente (hacer click) se podrá seleccionar y ejecutar una de ellas.
- * El monitor permite visualizar los datos ingresados mediante el teclado y su procesamiento.
- * Puede adosarse la impresora, dispositivo que permite obtener copias en papel del trabajo realizado en la computadora.
- * El escáner: funciona en forma similar a la fotocopidora, pero en vez de efectuar la impresión directamente, convierte la imagen gráfica en un documento informático para poder ser manejada por el microprocesador, visualizarse en pantalla y, mediante los programas adecuados retocar estas imágenes digitalizadas antes de llevarlas, si se desea, al papel mediante la impresora.
- * El kit multimedia, es la interconexión de diferentes medios (video, sonido) en un mismo entorno, para lograr secuencias con imágenes animadas, efectos sonoros, etc. Integran la parte de video: la cámara de video, escáner, placa de video. Los elementos relacionados con el sonido son: el micrófono, placa de audio, parlantes, sintetizadores. El equipo debe contar además, con una unidad lectora de disco láser o CD-ROM.
- * El módem, permite conectar una computadora a una línea telefónica para que los datos sean transmitidos a través de ésta.

B) El **software**, palabra inglesa que indica los dispositivos (ware) blandos (soft), haciendo referencia a la condición de elementos inmateriales o intangibles. Se denomina así, al conjunto de programas consistentes en una serie de instrucciones ordenadas secuencialmente y que se encargan de hacer funcionar el equipo.

Se ha dicho⁶ que “Una computadora sin software es como un cuerpo sin alma”.

Está compuesto por los programas del sistema operativo, que traducen el lenguaje humano de las órdenes impartidas al computador al lenguaje electrónico del microprocesador para que las ejecute, y a la inversa. Entre los sistemas operativos se destacan: el DOS (Disk Operating System), y, actualmente, el Windows en sus diferentes versiones. Se trata de programas que hacen funcionar a la máquina de manera genérica, coordinando las distintas partes del sistema, y con independencia del uso concreto que le de su usuario.

Los programas de aplicación, en cambio, permiten realizar cierto tipo de trabajo en particular. Por ejemplo, para escribir notas y confeccionar textos, se usan los procesadores de texto o palabras. Para manejar números o letras dispuestas en filas y columnas, las planillas de cálculo. También, están las llamadas bases de datos, para ordenar información específica y clasificada, y las aplicaciones con fines educativos, los juegos para PC, etc.

Los orígenes de la computadora pueden remontarse a un instrumento de cálculo denominado ábaco, alrededor del siglo IV antes de Cristo, consistente en un utensillo de madera dividido en columnas por unidades, decenas.

Concebida originariamente como simple ‘calculadora’, de ahí el término ‘computer’, con el tiempo se ha ampliado su uso a muchas otras funciones (vgr. ordenador de datos, elaborador de ellos mediante sucesivas operaciones, memorizador, lector, codificador y decodificador)

Se ha indicado la existencia de más de cinco generaciones de ordenadores⁷:

- A) ‘La primera generación’ aproximadamente en la década del cincuenta con la aparición de los tubos de vacío o equipos consistentes en válvulas termoiónicas.
- B) ‘La segunda generación’ en la década de los sesenta, cuya característica principal es la incorporación de los transistores.

⁶ Borruso, Renato “La ley, el juez, la computadora. Un tema fundamental de la informática jurídica”. *Informática y Derecho. Aportes de doctrina internacional*. Ed. Depalma, 1996. Vol. 5, p. 18

⁷ Feldstein de Cárdenas, Sara *Contratos internacionales. Contratos celebrados por ordenador autonomía de la voluntad*. *Lex mercatoria*. Ed. Abeledo Perrot, 1995, p.19

- C) 'La tercera generación' en la década de los setenta, se distingue por los denominados circuitos cerrados.
- D) 'La cuarta generación' de la década de los ochenta, incorpora al microprocesador, también conocido como microordenadores personales, o en inglés personal computer (PC), cuya traducción al español es computador personal.
El microordenador es capaz de interconectarse a sistemas internacionales, y permite a su titular enviar y recibir mensajes de cualquier otro ordenador que se transmitirán conforme indicación del programa.
- E) En 'La quinta generación' aparecen máquinas dotadas de cierta inteligencia artificial con capacidad de aprender, ejecutar operaciones deductivas e inductivas solo antes reservadas al hombre. Los 'sistemas expertos' permiten interpretar la información que reciben y resolver problemas, para lo cual es necesario previamente determinar el proceso mental que siguen las personas al tomar decisiones. el programador transforma las reglas y principios de ese proceso mental en algoritmos construyendo el programa que, incorporado a una computadora, permite que la máquina resuelva problemas por sí misma, según las reglas pertinentes.

Los ordenadores no tienen lógica propia, sino la potencialidad de aplicar la que el hombre le da a través del programa. Los límites en su posibilidad de sustituir al ser humano dependen sólo de la capacidad mental de éste que se refleja en el software⁸.

Algunos entienden que en el nuevo milenio se está desarrollando la 'sexta generación de ordenadores', aunque no existe plena coincidencia sobre cuáles serían sus características.

La computadora, limitada en un principio a ser patrimonio exclusivo de ciertos sectores, (militar, gubernamental o empresarial), se ha canalizado rápidamente hacia los individuos de todos los estratos de la sociedad, convirtiéndose en un medio más de comunicación y de expresión creativa.

Negroponte comenta anecdóticamente que hace varias décadas atrás utilizar una computadora, al igual que pilotear una nave espacial y hacerla alunizar, estaba limitado a los pocos privilegiados que estuvieran capacitados en la casimagia necesaria para conducir esas máquinas, que solían no tener leguaje (sólo había conmutadores y lucesitas que encendían y apagaban). Manteniéndose todo ello en un halo de misterio, y limitado al monopolio de los iniciados, como ciertas ciencias monásticas o ritos religiosos durante la Edad Media.⁹

⁸ Borruso, Renato "La ley, el juez, la computadora. Un tema fundamental de la informática jurídica". *Informática y Derecho. Aportes de doctrina internacional*. Ed. Depalma, 1996. Vol. 5, p. 28

⁹ Negroponte, Nicholas *Ser Digital (Being Digital)*. Ed. Atlántida, p. 96

En los últimos tiempos la difusión masiva de las computadoras personales (PC), la posibilidad de conexión a una red global, y la evolución experimentada en interfaces más amigables con capacidad de reproducir textos, imágenes y sonido, e inclusive video y teleconferencias, ha revertido notablemente el fenómeno descripto.

Negroponte¹⁰ con visión futurista, aunque tal vez no muy lejana, afirma que el crecimiento de la computadora personal se está produciendo con tanta rapidez que la televisión del futuro será la PC. Cada vez tienen más amplitud de video, para teleconferencias, para publicaciones de multimedia y una cantidad de aplicaciones de simulación. El lento desarrollo de la televisión, se verá eclipsado por los microcomputadores domésticos.

El hardware para teleconferencias requiere de una cámara de televisión ubicada sobre el monitor, y el software necesario para codificar y decodificar para presentar un video en tiempo real y exhibirlo en la pantalla. Las computadoras personales serán cada vez más capaces de 'mirar' y de 'ver'.

Nos preguntamos qué nos depara el destino. Según Negroponte¹¹ el próximo reto tecnológico será fabricar computadoras que conozcan al usuario, que aprendan a detectar sus necesidades y comprender su lenguaje verbal y gestual. En la actualidad toda la carga de la interacción descansa en el usuario que maneja la máquina, pero nos afirma el autor que esto cambiará.

Los primeros ordenadores funcionaban en forma autónoma. Su objetivo era servir como herramienta de apoyo para realizar determinada tarea en forma aislada.

La era informática, que inicialmente consistía en el procesamiento y transmisión de datos a través de los ordenadores, cobra auge con la revolución digital, que permite almacenar y transmitir sonidos e imágenes. Por lo que recibió también la denominación de era digital.

Como señala Lynch¹²: "El fenómeno de la autopista de la información, la red mundial internet (o la que en el futuro la sustituya) da el empuje final para ingresar en dicha era, y consolida el concepto de 'aldea global'".

El dominio exclusivo del estado sobre las comunicaciones pareciera rendirse ante una red informática descentralizada, que se proyecta hacia lo internacional o supranacional.

¹⁰ Negroponte, Nicholas *Ser Digital (Being Digital)*. Ed. Atlántida, p. 55

¹¹ Negroponte, Nicholas *Ser Digital (Being Digital)*. Ed. Atlántida, p. 98

¹² Lynch, Horacio "Notas sobre el Derecho en la era Digital". La Ley T. 1996-B, p.1176

El mundo digital en general, pero en especial la autopista de la información, es un reto a los gobiernos locales por las dificultades en determinar conceptos como nacionalidad, domicilio, localización de los negocios, cediéndose parte de los atributos clásicos de soberanía.

Según Negroponte¹³ “A medida que nos interconectemos, mucho de los valores de una nación-estado dejarán lugar a los valores de las comunidades electrónicas que serán, a la vez, más grandes y más pequeñas. Socialmente nos relacionaremos en forma de comunidades digitales, en las que el espacio físico será irrelevante y el tiempo desempeñará un rol diferente.”

Se ha convertido en un cliché la descripción alegórica de la ‘aldea global’ o ‘ciberespacio’ (cyberspace). Es que las redes electrónicas mundiales alteran la forma tradicional de comunicación, transformando nuestro medio en una ‘sociedad de la información’.

La informática es una disciplina que posee propiedades invasoras, abarcativas, cuestionadoras y transformadoras. Consecuentemente, su advenimiento implica el replanteo de las instituciones tradicionales¹⁴.

El enfoque del novedoso proceso debe ser integrado, abarcando sus diversas facetas: políticas, económicas, culturales.

En el gran desafío de dominio de esta tecnología es necesario contar con un amplio consenso nacional en la elección del método que consiga cumplir los objetivos trazados pero preservando la estabilidad frente a los permanentes cambios coyunturales.

Debe consolidarse la identidad cultural, preservar y afianzar su soberanía para evitar cualquier dependencia externa, especialmente en los países menos desarrollados, proclives a sufrir los embates de la corriente del comercio y flujo de fondos internacionales. Es fundamental planificar la incorporación de nuevas tecnologías en los diversos sectores del gobierno en un modo coherente con los intereses nacionales.

Como corolario de todo lo anterior, la informática debe enriquecer y elevar el trabajo, garantizando el aprovechamiento racional de sus posibilidades en pro de la humanidad, velando por la realización del individuo en su cualidad básica: la de persona.

¹³ Negroponte, Nicholas *Ser Digital (Being Digital)*. Ed. Atlántida, p. 14

¹⁴ Bielsa, R. “La informática en un modelo alternativo de administración de justicia”. La Ley T. 1991-E, p. 1354

ANEXO II:
RELACION ENTRE LA INFORMATICA Y EL DERECHO

La explosión informativa contemporánea de la mano de la informática, disciplina que estudia el tratamiento automático de la información, ha penetrado en la vida moderna produciendo grandes transformaciones en diversos ámbitos.

Es un factor de importancia primordial en la vida política, económica, social y cultural de las naciones al influir en las formas y costumbres de la sociedad más profundamente que cualquier otro adelanto posterior a la Revolución Industrial.

Es notoria su asimilación en la vida hogareña al informatizarse lo cotidiano. Se hace referencia a la 'telecomunidad', y se ha dicho que producirá la sustitución selectiva del transporte por la comunicación, evitando los desplazamientos y centrando la sociedad en el hogar, posibilitándose la existencia del 'hogar electrónico'.¹⁵

Esta realidad brinda grandes posibilidades de adquirir productos y nuevas formas de publicitarlos, con importantes consecuencias en la vida diaria y en la reformulación de los derechos de los consumidores.

Desde el punto de vista cultural, el acceso fácil a las noticias mundiales a través de la consulta a bancos de datos, abre las puertas de un nuevo mundo.

En materia financiera, bursátil y bancaria el uso de elaboradores electrónicos facilita las tareas internas y ofrece grandes ventajas a sus clientes. Así, han proliferado los cajeros automáticos, la transferencia electrónica de fondos, el clearing electrónico, la tarjeta inteligente, etc.

En lo mercantil, el avance en los medios de comunicación ha permitido hacer frente a un mercado altamente competitivo que exige la implementación de un comercio ágil y efectivo, posibilitado por la contratación electrónica a distancia sin necesidad de desplazamientos físicos. Se han abierto horizontes antes impensables de conquistar y a bajo costo.

Lo dicho sobre el impacto de la informática en diversos ámbitos de la vida contemporánea es aplicable al derecho, que no es otra cosa que un aspecto de esa sociedad y cultura.

¹⁵ Conclusiones de la IX Jornada Notarial de América del Norte, Centroamérica y el Caribe. Revista Notarial del Colegio de Escribanos de la provincia de Córdoba N° 73, 1997-1, pág. 194.

El período industrial, básicamente una era de átomos, nos legó el concepto de la producción en masa, con economías basadas en una producción realizada con métodos uniformes y repetitivos. La etapa de la información, postindustrial, o era de las computadoras, nos muestra una economía de escala con menor énfasis en el espacio y el tiempo.¹⁶

Es esta prescindencia de tiempo y espacio la que ha innovado en el ordenamiento jurídico tradicional, en especial, en la contratación por medios electrónicos, y comercialización de bienes y servicios –comercio electrónico- que, como veremos más adelante, transcurre en un ambiente completamente nuevo y revolucionario.

Sin embargo, el análisis de la interrelación de la informática y el derecho debe encararse desde dos facetas bien diferenciadas.

* Primero: al servicio del derecho, como herramienta de ayuda para optimizar la labor de sus funciones. Se denomina a esta disciplina **informática jurídica**.

* Segundo: como objeto de estudio por parte del derecho, analizando la regulación de las relaciones emergentes. Se ha llamado a esta ciencia **derecho informático**, rama que, ante la irrupción de la informática en la sociedad y su influencia sobre las relaciones jurídicas, intenta dar respuestas adecuadas a dicho impacto, elaborando las normas y principios que estén acordes a las necesidades de nuestro tiempo¹⁷.

Sin perjuicio de la distinción como disciplinas totalmente independientes una de la otra, se encuentran relacionadas entre sí.

2.1. INFORMATICA JURIDICA

Se ocupa de la obtención de información jurídica por medio de la aplicación de computadoras. Comprende los sistemas de almacenamiento, conservación y acceso a la documentación, asistencia en tareas administrativas, sistematización y armonización de la información, modelización del aparato jurídico por medio de sistemas de inteligencia artificial, etc.

¹⁶ Negroponte, Nicholas *Ser Digital (Being Digital)*. Ed. Atlántida, p. 167

¹⁷ Altmark, Daniel “La etapa precontractual en los contratos informáticos”. *Informática y Derecho. Aportes de doctrina internacional*. Ed. Depalma, 1991. Vol.1, p.13.

En virtud de la diferenciación de estas funciones y el dominio que están cobrando en campos específicos, se las ha clasificado en tres grupos que pasamos a tratar seguidamente.

2.1.1. INFORMATICA JURIDICA DOCUMENTAL

Se encarga de la formación de archivos de legislación, doctrina y jurisprudencia, mediante el procesamiento de los datos por medio de computadoras, para la posterior localización.

Existe la ficción predominante en los sistemas jurídicos contemporáneos de que el derecho se presume conocido por todos, no admitiéndose la ignorancia para eludir su cumplimiento.

Bielsa¹⁸ comenta que la necesidad de certeza y seguridad propia de las relaciones sociales es colmada cuando el derecho se conoce; en tanto nadie tiene la obligación de hacer lo que no está mandado por ley ni la obligación de no hacer lo que no está prohibido por ley, el derecho determina el espacio de la potestad estatal.

Altmark¹⁹ resalta que esta presunción se ha visto obstaculizada por el espectacular e ininterrumpido crecimiento de la masa de leyes, sentencias de tribunales y literatura doctrinal, que hizo prácticamente imposible, no sólo para los legos, sino también para abogados y funcionarios encargados de crear y aplicar el derecho, tener un conocimiento exacto y actualizado de éste.

La explosión informativa debe sus orígenes a la complejidad creciente de la sociedad, la burocracia persistente, la estratificación social, el notable incremento y diversificación del saber jurídico, cada vez más dividido en ramas especializadas.

La saturación de datos ha provocado grandes inconvenientes en la captura y conocimiento en tiempo útil de los mismos. Si a su vez, se encuentra dispersa y no recibe el correcto tratamiento para su archivo, la búsqueda se torna infructuosa y deviene ineficaz.

Los sistemas manuales son útiles en un campo temático limitado, pero resultan insuficientes para abarcar la totalidad del material existente.

¹⁸ Bielsa, Rafael "Método de análisis para una aplicación en informática jurídica documental". *Informática y Derecho. Aportes de doctrina internacional*. Ed. Depalma, 1991. Vol.1, p. 56

¹⁹ Altmark, Daniel "La etapa precontractual en los contratos informáticos". *Informática y Derecho. Aportes de doctrina internacional*. Ed. Depalma, 1991. Vol.1, p. 7

Las computadoras permiten realizar tareas repetitivas a gran velocidad, procesando más y mejor a menor costo y espacio. Poseen gran capacidad de memoria y una base de datos flexible, con posibilidad de interconexión con otras bases.

Altmark²⁰ señala la importancia de la documentación, auxiliada por técnicas de tratamiento electrónico, para proceder a la selección de los datos (legislación, jurisprudencia, doctrina) a ser almacenados para su posterior recuperación por el jurista, al proceso de programación para el ingreso y modificación de los archivos incorporados y su posterior consulta y la necesaria uniformación del lenguaje, que permita la correcta búsqueda.

Como ejemplos en América encontramos al Centro de Procesamiento de Datos de la República de Brasil (PRODASEN). La universidad de Derecho chilena cuenta con una base de jurisprudencia. En Argentina existe el Sistema Argentino de Informática Jurídica (SAIJ). Y en Estados Unidos se ha creado una de las mejores bases a nivel mundial (Lexis-Nexis), con proyectos de empleo de la inteligencia artificial aplicada al derecho (ej. Taxman).²¹

En ella tienen punto de encuentro: la documentación (permite el tratamiento y ubicación de cada unidad en forma independiente), la ciencia de la información, las matemáticas, la lógica (complemento necesario para organizar racionalmente los datos componentes del sistema), la lingüística (ayuda a depurar el lenguaje empleado).

Con relación a la herramienta lingüística, permite lograr términos representativos y de pertinencia con el texto a los fines de su correcta selección. Para ello es fundamental contar con un thesaurus que habilita un lenguaje de referencia en forma unívoca, al eliminar ambigüedades, representando en forma jerárquica un conjunto de vocablos o descriptores que guardan cierta correlación (sinonimias, relación de especificidad, asociaciones).

Las formas de recuperar la información son variadas, y dependen del tipo de que se trate (legislación, jurisprudencia, doctrina). Los thesaurus orientan la búsqueda temática que se realiza a través de los descriptores, que son las voces utilizadas en la indización para su correspondencia con el contenido del documento.

²⁰ Altmark, Daniel "La etapa precontractual en los contratos informáticos". *Informática y Derecho. Aportes de doctrina internacional*. Ed. Depalma, 1991. Vol.1, p. 8

²¹ Cantú Aguillén, Ricardo "Tendencias actuales de la informática y el Derecho a nivel internacional". *Revista Electrónica de Derecho Informático* N° 18 - enero 2000.
www.publicaciones.derecho.org

En cuanto al tratamiento de la legislación, debe permitir el rápido conocimiento sobre los derechos y obligaciones de los ciudadanos. Sin embargo, la gran proliferación y contaminación legislativa provoca confusión e inseguridad sobre cuales se encuentran efectivamente vigentes.²²

Martino²³ señala que este estado de incertidumbre exige afrontar la revisión de la legislación existente, función para la cual resultan idóneas las técnicas informáticas. Ello, a los fines de evitar contradicciones, incompatibilidades, lagunas que acarrearán una transferencia del poder de legislar a los juristas e intérpretes.

Para ello es necesario efectuar su ordenamiento e identificar correctamente su estado actual y distinguir los antecedentes normativos de los diversos institutos jurídicos.

Para acceder en la base de datos a la norma deseada, se lo puede efectuar por el número, si lleva título por el nombre que la identifica, etc.

Para la formación del archivo de jurisprudencia se recurre básicamente a dos métodos: el del full text o texto completo que consiste en ingresar íntegramente la sentencia, o al de sumarios o abstracts que describen sintéticamente el contenido de la doctrina judicial, suministrando la información útil para su comprensión en forma autónoma y sin necesidad de recurrir al original.

Los motores de búsqueda pueden ser: descriptores, carátula de la sentencia, partes litigantes, tribunal, fecha de la sentencia, datos de publicación, etc.

Respecto a la doctrina, pueden incorporarse las obras nacionales y extranjeras. Suele recurrirse al abstract que resume en forma concisa y acabada los aspectos más relevantes del documento fuente, reflejando las conclusiones del autor.

²² De las aproximadamente 26.000 leyes sancionadas en nuestro país, se estima que las efectivamente vigentes no serían más de 3.500. Se está llevando a cabo el proyecto Digesto Jurídico Argentino en la Facultad de Derecho (UBA), junto con la asistencia técnica de prestigiosas revistas jurídicas, emprendimiento puesto en marcha por ley 24.967 tendiente al ordenamiento legislativo que permitirá determinar con precisión el derecho vigente y la identificación de abrogaciones, derogaciones, tanto explícitas como implícitas. "Digesto Jurídico Argentino. En una ley, todas las leyes". Revista del Colegio Público de Abogados de la Capital Federal N° 32 -marzo 2000, p. 23.

²³ Martino, Antonio "Auxilio computacional a la legislación. ¿Hacer leyes con las computadoras?". *Informática y Derecho. Aportes de doctrina internacional*. Ed. Depalma, 1993. Vol. 4, p.44

Las formas de recuperación del archivo pueden ser: por descriptores, por el título del trabajo, por autor, por medio de los datos de publicación, etc.

2.1.2. *INFORMATICA JURIDICA DECISIONAL*

Se ocupa de la toma de decisiones de operadores jurídicos, con el auxilio de los 'sistemas expertos', los que a partir de ciertas informaciones, son capaces de resolver problemas en un ámbito específico, mediante la simulación del razonamiento humano.

Se ha establecido una correspondencia entre las diversas fases del desarrollo de la informática jurídica con cada generación de computadoras: al comienzo la estadística judicial; después, la obtención automática de datos; luego, los paquetes aplicativos por algunas profesiones jurídicas y por sectores específicos de la administración pública; con posterioridad, los bancos de datos relacionales; finalmente, los sistemas expertos.²⁴

Existen productos de software que intentan reproducir el proceso mental de razonamiento. Se trata de sistemas de inteligencia artificial, o sea, el conjunto de actividades informáticas que de ser realizadas por el hombre se considerarían producto de su inteligencia.

Pérez Luño²⁵ critica el intento de atribuir el rasgo humano por excelencia, o sea, la inteligencia, a entidades o máquinas.

El sector más importante de la inteligencia artificial es el de los sistemas expertos, son programas de ordenador que incorporan el conocimiento del especialista que los diseña y reproducen el proceso de razonamiento para resolver problemas en un campo específico.

Son destacables las experiencias en el ámbito administrativo, financiero y contable (vgr. auditorías, análisis de estados financieros).

Existen sistemas expertos legales, que se desempeñan en el terreno del derecho. Son programas que consienten en obtener inferencias válidas a partir de una base de datos

²⁴ Borruso, Renato "La ley, el juez, la computadora. Un tema fundamental de la informática jurídica". *Informática y Derecho. Aportes de doctrina internacional*. Ed. Depalma, 1996. Vol. 5, p. 72

²⁵ Pérez Luño, Antonio E., "Sistemas expertos jurídicos: premisas para un balance". *Informática y Derecho. Aportes de doctrina internacional*. Ed. Depalma, 1996. Vol. 5, p.100

estructurada, siguiendo recorridos no previstos ex ante, justificando cada recorrido con la indicación de las reglas aplicadas y poniendo a disposición una interfase hombre-máquina que facilite la introducción de nuevas reglas, en los que los cimientos del conocimiento se revelen incompletos o no actualizados.²⁶

Los sistemas expertos son producto de la convergencia entre la formalización lógica del derecho y su modelización, y la elaboración informática de los datos jurídicos²⁷.

Existe experiencia en cuanto al análisis del comportamiento de los tribunales con posibilidad de prever, a través de las estadísticas de los precedentes judiciales, la decisión a adoptar ante una situación dada. En otras palabras, frente a un caso concreto sometido por el usuario, el sistema trata de construir las argumentaciones adecuadas en base a casos análogos.

No obstante, esta pretendida cuantificación del derecho ha sido cuestionada²⁸. Las críticas al intento de reducir el razonamiento jurídico a esquemas lógico-formales, se basan en:

- 1) El carácter imperativo de las normas, que no son el producto de inferencias y elaboraciones lógicas, sino mandatos que emanan del legislador.
- 2) El consiguiente significado no automático, ni mecánico de la interpretación judicial, ya que mientras estos sistemas operan dentro de un modelo lógico de posibilidades limitadas que permite arribar a soluciones fijas, las decisiones del juez se construyen en base a normas que no tienen un significado claro y unívoco, y debe aplicarlas a la infinitud potencial de situaciones y circunstancias de la realidad social.

A pesar de estas observaciones, propician una importante colaboración entre operadores jurídicos y ciudadanos respecto a su ordenamiento, orientan la búsqueda en bases de datos de legislación, jurisprudencia, doctrina, agilizando la consulta y recuperación de documentos.

Otro de los beneficios apuntan al aspecto metodológico. Permiten clarificar y unificar el significado de los términos y categorías. La programación lógica y lingüística del derecho requerida por los sistemas expertos depura el aparato conceptual.²⁹

²⁶ Martino, Antonio "Sistemas expertos legales". *Informática y Derecho. Aportes de doctrina internacional*. Ed. Depalma, 1991. Vol.1, p. 141

²⁷ Borruso, Renato "La ley, el juez, la computadora. Un tema fundamental de la informática jurídica". *Informática y Derecho. Aportes de doctrina internacional*. Ed. Depalma, 1996. Vol. , p. 72

²⁸ Pérez Luño, Antonio E., "Sistemas expertos jurídicos: premisas para un balance". *Informática y Derecho. Aportes de doctrina internacional*. Ed. Depalma, 1996. Vol. 5, p.106

²⁹ Pérez Luño, Antonio E., "Sistemas expertos jurídicos: premisas para un balance". *Informática y Derecho. Aportes de doctrina internacional*. Ed. Depalma, 1996. Vol. 5, p.112

En la esfera de la decisión judicial pueden contribuir a mejorar el pensamiento tipológico. La utilización de modelos de decisión permite predecir los contenidos de una sentencia, por medio de la construcción de prototipos en forma inductiva, en función de las semejanzas reales de conjuntos de casos reales.

Pérez Luño³⁰ comenta que los sistemas expertos permitirán sustituir la actual visión 'microscópica' por una 'macroscópica' de las decisiones, pues gracias a la información de antecedentes estadísticos que éstos suministran, se podrán calibrar sus implicaciones para el sistema jurídico y social en su conjunto.

2.1.3. INFORMATICA JURIDICA DE GESTION

Las actividades profesionales, en atención a su creciente complejidad y necesidad de celeridad en la efectivización, exigen un eficiente apoyo administrativo. Ello implica la generación de sistemas informáticos destinados a optimizar la tarea en los distintos ámbitos.

En el sector privado encontramos la automatización de la labor del profesional, tanto en la redacción automática de textos, la contabilidad, y demás sistemas de gestión del estudio que se ocupen del seguimiento y control de diversos trámites.

También existe una progresiva informatización en la parte del sector público depositaria de datos históricos de diversa índole que deben ser constantemente actualizados, (vgr. Registro de la Propiedad Inmueble de la Capital Federal, Dirección Nacional de Registro de la Propiedad Automotor, la Dirección General de Aduanas, Dirección General Impositiva, etc.)

Merece destacarse el proceso seguido en la justicia, que va desde la mesa de entradas, seguimiento de expedientes, determinación de audiencias, emisión de documentos rutinarios.

2.1.3.1. IMPLEMENTACION EN LA ADMINISTRACION DE JUSTICIA

³⁰ Pérez Luño, Antonio E., "Sistemas expertos jurídicos: premisas para un balance". *Informática y Derecho. Aportes de doctrina internacional*. Ed. Depalma, 1996. Vol. 5, p.113

La instauración del estado de derecho y el replanteo de sus estructuras organizativas, ha generado una creciente recurrencia a los servicios de justicia en aras de la protección de los derechos constitucionalmente amparados, avalada por la garantía del debido proceso.

El incremento de la litigiosidad y del volumen de expedientes, demanda mayor celeridad y eficiencia, para ello es necesaria la correcta dotación y renovación de los recursos, de manera de agilizar los trámites y coadyuvar a una actividad más dinámica y mejor coordinada.

“Toda institución se justifica cuando consigue los resultados para los cuales existe, y el proceso general que conduce a la obtención de esos propósitos debe realizarse con economía y eficiencia óptimas en el uso de los recursos. Estos son preceptos básicos de administración y organización-además de serlo de sentido común-, aplicables en un todo al funcionamiento de la organización judicial.”³¹

Es imperiosa la correcta asignación de los recursos, la planificación de tareas, de forma de evitar superposiciones e incompatibilidades.

Dentro de este esquema, el rol de la tecnología informática es vital, destacándose los siguientes aspectos a tener en cuenta en la modernización de la administración de justicia³²:

- A) La informatización de la justicia debe destinarse a mejorar el cumplimiento de los cometidos legalmente determinados y a superar la calidad de su servicio para con los ciudadanos.
- B) Incrementar la capacidad para enfrentar los problemas actuales del sistema político-administrativo democrático.
- C) La informatización de los tribunales debería ser transparente.
- D) Mejorar las condiciones en que desarrollan sus tareas los empleados y jueces, y no traer naturalmente aparejada una reducción de puestos laborales.

Bielsa³³ comenta que la informática es una especialidad cuya característica es el poseer propiedades invasoras, abarcativas, cuestionadoras y transformadoras. Consecuentemente, su advenimiento a un ambiente muy burocrático produce una serie de efectos que se suelen traducir en el cuestionamiento general a los métodos de trabajo.

³¹ Bielsa, R. Y Brenna, R., “Organización, tecnología informática e independencia de los jueces”. *Informática y Derecho. Aportes de doctrina internacional*. Ed. Depalma, 1993. Vol. 4, p. 130

³² Bielsa, R. Y Brenna, R., “Organización, tecnología informática e independencia de los jueces”. *Informática y Derecho. Aportes de doctrina internacional*. Ed. Depalma, 1993. Vol. 4, p. 161

³³ Bielsa, R. “La informática en un modelo alternativo de administración de justicia”. La Ley T. 1991-E, p. 1354

El poder judicial posee una organización anticuada y deficitaria en cuanto al aprovechamiento de sus recursos. Se pierde tiempo en tareas rutinarias en detrimento del esfuerzo creativo.

El objetivo es eliminar trabajos repetitivos (confección de documentos mecanografiados, tales como: libramiento de cédulas y oficios, dictado de providencias simples, etc.) automatizando su producción y estandarización de cometidos en los tribunales para su agilización.

Pese al elevado número de órganos jurisdiccionales que cuentan con equipos informáticos, se carece de un proyecto integrado que facilite el intercambio de datos. La mayoría de los tribunales funcionan como unidades aisladas, carentes de una organización racional y de uniformidad en el tratamiento de la información, y sin comunicación entre sí.

No obstante, los avances tecnológicos parecen alcanzar los estrados judiciales. Se está implementando la oficina judicial integrada a redes como internet, con posibilidad de tramitar los documentos y realizar comunicaciones por este medio, alcanzando el ideal de la oficina digitalizada y sin papeles.

Sosa³⁴ explica que la multimedia consiste en la posibilidad de hacer interactuar imagen, sonido y texto en la computadora. La polémica entre escrituralistas y oralistas del proceso judicial queda superada con la aparición de los digitalistas. Dada la posibilidad de registrar todo lo actuado en videodiscos u otros dispositivos semejantes, el juicio se convertiría en una especie de película encerrada, por ejemplo en uno o más discos compactos.

La primer sentencia multimedia conocida hasta la fecha, fue producida por el servicio judicial argentino en autos "Degiovanángelo Hnos. S.R.L. c. Los Grobo Agropecuaria S.A. s/cobro de pesos", expte. 26679, juzgado en lo Civil y Comercial N° 2 de Trenque Lauquen, 10/3/98. Dicho pronunciamiento, también impreso en soporte papel, está almacenado en un CD (compact disk).

Lo expuesto nos ilustra que esta tecnología ya es realidad en nuestro medio. Desde hace cinco años en Trenque Lauquen funciona un sistema telemático en virtud del cual los abogados que cuentan con una PC, módem, y claves de acceso, pueden enlazar con el juzgado en lo Civil y Comercial N° 2 desde sus estudios los días convenidos y fuera del horario de despacho, para consultar y copiar las providencias relativas a sus expedientes.

³⁴ Sosa, Toribio E. "Medios informáticos y el proceso que viene. Validez probatoria y eficacia procesal". La Ley Buenos Aires, año 6° N° 6 -julio 1999, p. 649.

Con la digitalización de los expedientes se pretende pasar del actual soporte de papel al electrónico, para reducir los gastos, y el espacio utilizado en su archivo. Si bien los instrumentos judiciales que conforman el expediente se encuentran bajo la custodia y responsabilidad de la secretaría del juzgado, puede tenerse disponibilidad del mismo.

Sosa³⁵ comenta que en el ámbito bonaerense, ni en su Código Procesal, ni en su ley de ejercicio profesional de la abogacía, tampoco en la ley orgánica del Poder Judicial existen normas que contemplen la forma en que debe llevarse a cabo la consulta de expedientes en trámite. Pero no parece existir reparo alguno para que la misma se realice por la vía telemática, en función de la forma republicana de gobierno, del principio procesal de publicidad y del derecho constitucional a la información, en cuanto no existan razones de decoro o de cualquier otra índole cuya gravedad impida la divulgación de la sentencia de mérito, con mayor razón la restante actividad, providencias y autos que la preceden (arts. 1º, 5º y 75 inc.22 Constitución Nacional, art.14 inc.1º del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, art. 19 Declaración Universal de Derechos Humanos, ONU 1948, art. 13 ap.1 Pacto de San José de Costa Rica, arts. 1º y 12 inc. 4º Constitución de la provincia de Buenos Aires, arts. 125 inc.1º y 164 párr.2º Código Procesal Civil de Buenos Aires, idem Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

El autor citado³⁶ reflexiona acerca de la irrazonabilidad de restringir el acceso telemático a la información contenida en los expedientes. Si el abogado puede recurrir a la causa cuando concurre físicamente a la mesa de entradas y la requiere, ¿por qué negárselo cuando utiliza otro mecanismo para informarse?

Si se quiere mantener en secreto las causas o resoluciones reservadas, puede restringirse su acceso por medio de passwords (claves de acceso) y asegurarse la confidencialidad de la información mediante programas de encriptación de manera tal que sólo su destinatario pueda descifrarla.

Se requerirá de la capacitación del personal, y de nuevos sistemas que otorguen certeza y autenticidad e inalterabilidad de la información obrante en los expedientes digitales.

Otro proyecto³⁷ que se halla en etapa de ejecución es el del Juzgado Civil N° 55. Se trata de "escanear" todos los expedientes activos del juzgado, unos 5000, de modo que se pueda

³⁵ Sosa, Toribio E. "Acceso telemático a la información judicial en la Provincia de Buenos Aires". La Ley Buenos Aires, año 6º N° 3 -abril 1999, p.284.

³⁶ Sosa, Toribio E. "Acceso telemático a la información judicial en la Provincia de Buenos Aires". La Ley Buenos Aires, año 6º N° 3 -abril 1999, p.285.

³⁷ Cappiello, Hernán "Funciona en el país un juzgado virtual". La Nación on line 28/8/00. www.lanación.com.ar

navegar por esas imágenes para que sean consultadas por los abogados y el tribunal desde sus computadoras o desde terminales instaladas en la planta baja de los tribunales o la mesa de entrada del juzgado. Como prueba piloto se prevé en una segunda etapa invitar a los abogados que litigan ante el tribunal a involucrarse en la experiencia y convenir aceptar la notificación digital de las resoluciones.

La idea es concluir con la digitalización de los existentes y continuar con los que ingresan a diario. Luego el tribunal realizará un índice de palabras clave para nombrar cada parte de la causa (demanda, contestación de demanda, escrito, proveído, etc.) que permitirá una búsqueda veloz dentro de cada expediente.

La confección del "thesaurus" -diccionario virtual especializado- permitirá tener un catálogo de voces que se utilizará en el caso de que la prueba dé resultado y se extienda al centenar de juzgados civiles porteños.

El proyecto se complementa con dos herramientas: un software denominado "sentencia digital", que le permite al juez buscar párrafos de las resoluciones para citarlos en sus nuevos escritos, y un sistema de consulta jurídica actualizada sobre normativa y legislación.

Con relación a las notificaciones, puede emplearse la comunicación por medios electrónicos, tales como: el fax, el sistema EDI, internet y sus aplicaciones de correo electrónico, que agilizarían su envío y a bajo costo.

Sosa³⁸ explica que aunque no existe respaldo legal expreso, las partes en un proceso podrían acordar recibir notificaciones telemáticas en virtud del principio de flexibilidad de las formas. Existe un anteproyecto de Reformas al Código Procesal Civil y Comercial de la provincia de Buenos Aires, que en su artículo 136 establece que en los casos en que corresponda la notificación a domicilio, se realizará indistintamente por cédula, fax, telegrama, carta documento, acta notarial u otros medios que la Suprema Corte establezca por reglamentación.

Queda abierta la posibilidad que el Máximo Tribunal Bonaerense regle en el futuro las notificaciones telemáticas.

³⁸ Sosa, Toribio E. "Acceso telemático a la información judicial en la Provincia de Buenos Aires". La Ley Buenos Aires, año 6º N° 3 -abril 1999, p.286.

La jurisprudencia³⁹ fijó que “No puede declararse la nulidad de una orden de requisita emanada del juez competente, cuya comunicación se adelantara por fax, si éste no sustituyó la orden judicial escrita ya librada sino que anticipó su contenido material, ratificado inmediatamente con la recepción del pertinente oficio”. En el comentario al fallo se agregó que el formalismo se exige con estrictez para el registro de las resoluciones judiciales, y cede cuando se trata de comunicarlas. La razón es que resulta más riesgoso aceptar afectación de derechos subjetivos garantizados por la Constitución (vgr.inviolabilidad del domicilio y correspondencia, privacidad) que desformalizar el cumplimiento de órdenes respaldadas en el expediente.

2.2. NOCIONES DE DERECHO INFORMATICO. ENUMERACION DE SU CONTENIDO

El derecho informático es la rama encargada de la elaboración de normas, principios e instituciones que regulen las relaciones jurídicas emergentes de la actividad informática.

Procura resolver los conflictos surgidos de las relaciones sociales y económicas generadas por el uso de las nuevas tecnologías, destacándose entre otras cuestiones, sin pretender con ello agotar la lista, las siguientes:

- La contratación informática, que versa sobre bienes y servicios informáticos.
- La contratación por medios electrónicos o telemáticos, consistente en los derechos y obligaciones emergentes del acuerdo negocial que se valen de las técnicas de comunicación para su perfeccionamiento. Ha generado un nuevo escenario comercial que abre interesantes posibilidades al mundo empresarial (comercio electrónico).
- Régimen jurídico del hardware y software
- Las bases de datos y su protección entre los derechos de la propiedad intelectual
- Protección de los datos personales bajo la garantía de privacidad. Los principios que deben regir su recolección, el derecho de acceso a la información personal reunida en registros o

³⁹ “Lapola, Horacio A.”. CFed. Corrientes, 23/3/99, con comentario de F.J.D., La Ley T.1999-D, p. 315

bancos y la acción de habeas data, los flujos internacionales de datos y su repercusión en el derecho privado y público.

- Cuestiones procesales sobre el valor probatorio del documento electrónico. Su admisibilidad en el sector privado y público
- Transferencia electrónica de fondos
- Tipificación de los delitos informáticos
- Derechos de los consumidores, y usuarios en general frente a la posición dominante de algunas multinacionales de la informática.
- Leyes de defensa de la competencia frente a productores y distribuidores de la informática.

2.2.1 INSERCIÓN DE LA INFORMÁTICA EN LA LEGISLACIÓN NACIONAL

A pesar del gran auge que ha cobrado y los avances técnicos registrados, en nuestro país son escasas las disposiciones legales. Además, no existe una legislación única que condense los diversos aspectos que aborda el derecho informático, sino que se encuentra bastante parcializada y destinada a resolver problemas puntuales.

Si bien muchos de los temas de este punto serán profundizados posteriormente, consideramos de interés efectuar una sucinta revisión de la normativa existente hasta la fecha.

2.2.1.1. LOS DOCUMENTOS SIN SOPORTE EN PAPEL (DOCUMENTO ELECTRONICO)

A- EN DERECHO COMERCIAL

La reforma introducida al Código de Comercio por decreto ley 4777/63, ratificado por ley 16.478, dispuso en el artículo 43 que: *“Todo comerciante está obligado a llevar cuenta y*

razón de sus operaciones y a tener una contabilidad mercantil organizada sobre una base contable uniforme y de la que resulte un cuadro verídico de sus negocios y una justificación clara de todos y cada uno de los actos susceptibles de registración contable. Las constancias contables deben complementarse con la documentación respectiva”.

El artículo 44 sentó que: *“Los comerciantes, además de los que en forma especial impongan este Código u otras leyes, deben indispensablemente llevar los siguientes libros:*

- 1) Diario;*
- 2) Inventarios y Balances.*

Sin perjuicio de ello el comerciante deberá llevar, los libros registrados y la documentación contable que correspondan a una adecuada integración de un sistema de contabilidad y que le exijan la importancia y naturaleza de sus actividades de modo que de la contabilidad y documentación resulten con claridad los actos de su gestión y su situación patrimonial”.

La observancia de reglas en cuanto al cumplimiento de los requisitos se encuentra regulado en los artículos 53, 54 y 55 del Código citado, que contemplan las formalidades extrínsecas e intrínsecas que éstos deben contener en aras de otorgar mayor seguridad jurídica⁴⁰.

El Código de Comercio permaneció inalterado a lo largo del tiempo, no recogiendo los cambios operados en la realidad del tráfico mercantil.

⁴⁰ *Artículo 53: Los libros que sean indispensables conforme las reglas de este Código, estarán encuadernados y foliados, en cuya forma los presentará cada comerciante al tribunal de comercio de su domicilio para que se los individualice en la forma que determine el respectivo tribunal superior y se ponga en ellos nota datada y firmada del destino del libro, del nombre de aquél a quien pertenezca y del número de hojas que contenga. En los pueblos donde no haya tribunal de comercio se cumplirán esas formalidades por el juez de paz.*

Artículo 54: En cuanto al modo de llevar, así los libros prescriptos por el art. 44, como los auxiliares que no son exigidos por la ley, se prohíbe:

- 1) alterar en los asientos el orden progresivo de las fechas y operaciones con que deben hacerse, según lo prescripto en el art. 45;*
- 2) dejar blancos ni huecos, pues todas sus partidas se han de suceder unas a otras, sin que entre ellas quede lugar para intercalaciones ni adiciones;*
- 1) hacer interlineaciones, raspaduras ni enmiendas, sino que todas las equivocaciones y omisiones que se cometan se han de salvar por medio de un nuevo asiento hecho en la fecha en que se advierta la omisión o el error;*
- 2) tachar asiento alguno;*
- 3) mutilar alguna parte del libro, arrancar alguna hoja o alterar la encuadernación y foliación.*

Artículo 55: Los libros mercantiles que carezcan de algunas de las formalidades prescriptas en el art. 53, o tengan algunos de los defectos y vicios notados en el precedente, no tienen valor alguno en juicio en favor del comerciante a quien pertenezcan.

Recién con la Ley de Sociedades Comerciales N° 19.550, en su artículo 61, reformado por la ley N° 22.903 de 1983, se permite a las sociedades comerciales adoptar, bajo ciertas condiciones y límites, medios contemporáneos de contabilidad mediante un sistema más ágil y a tono con la realidad de la práctica comercial imperante en nuestros días, al disponer que: *“Podrá prescindirse del cumplimiento de las formalidades impuestas por el artículo 53 del Código de Comercio para llevar los libros en la medida que la autoridad de control o el Registro Público de Comercio autoricen la sustitución de los mismos por ordenadores, medio mecánicos o magnéticos u otros, salvo el de Inventarios y Balances”*.

Carlino⁴¹ destaca que ya el legislador de la ley 19.550 estaba impregnado del cambio cultural en que le tocó actuar. En la Exposición de Motivos advierte que ha tenido presente la amplia libertad que por entonces tenían los países del common law, al mismo tiempo que respetaba el valor probatorio de las registraciones contables para nuestro sistema. Además de señalar la necesidad de “...conciliar la seguridad jurídica con la adopción de medios técnicos imprescindibles en la moderna contabilidad y actualmente en uso sin respaldo legal”.

El autor reputa al artículo 61 una norma de avanzada respecto al tratamiento digitalizado de la información, significando un acto legislativo ajustado a la compleja realidad que el desarrollo de las empresas y los requerimientos del estado imponen, factible de ser procesada de manera apta para cumplir con las exigencias legales y servir para la toma de decisiones en la gestión empresarial por medios electrónicos. No obstante, critica la vacilación del legislador para incorporar dentro de las posibilidades del sistema del mencionado artículo al Libro de Inventarios y Balances. Si bien no caben dudas del tratamiento informático de los demás libros societarios impuestos por ley, seguramente una reforma, adoptará sin titubeos una revisión que comprenda expresamente a todos los libros comerciales en beneficio de los nuevos avances en materia de documentos electrónicos.⁴²

También debe evocarse la admisión de la forma computarizada para el registro de acciones nominativas no endosables o escriturales, si así lo autoriza la autoridad de control respectiva (artículo 6 del decreto nacional 83/86). La resolución 2 del 1/4/86 de la Inspección General de Justicia fijó que para considerar las solicitudes de autorización debe presentarse la descripción del sistema propuesto, con sus características, medios y métodos a emplear, describiendo el sistema computarizado a utilizar en reemplazo del libro de acciones, el que deberá permitir en todo momento la impresión en hojas de papel de la información registrada.

⁴¹ Carlino, Bernardo P. *Firma digital y derecho societario electrónico*. Ed. Rubinzal-Culzoni, p.124.

⁴² Carlino, Bernardo P. *Firma digital y derecho societario electrónico*. Ed. Rubinzal-Culzoni, p.124.

B- EN EL CAMPO TRIBUTARIO

El artículo 36 de la ley de procedimiento tributario N° 11.683 (t.o. 1998), establece que: *“Los contribuyentes, responsables y terceros que efectúan registraciones mediante sistemas de computación de datos, deberán mantener en condiciones de operatividad, los soportes magnéticos utilizados en sus aplicaciones que incluyan datos vinculados con la materia imponible, por el término de dos (2) años contados a partir de la fecha de cierre del ejercicio en el cual se hubieran utilizado”.*

C- EN MATERIA CATASTRAL

El régimen para la provincia de Buenos Aires a través de la ley 10.707 (5/12/88), en su artículo 17 dispuso que: *“El registro parcelario es la serie completa y ordenada de las cédulas catastrales confeccionadas de acuerdo con lo determinado por esta ley. La cédula catastral es el documento registral donde se asentarán las constancias catastrales. Podrá estar confeccionada sobre soportes en material tradicional, o constituir un registro electrónico, según lo determine la Dirección Provincial de Catastro Territorial, debiendo garantizarse la inviolabilidad y autenticidad de su contenido, así como la incorporación cronológica, mantenimiento, y actualización de la información”.*

Por su parte, el artículo 31 de dicho cuerpo fija que *“El organismo de aplicación queda autorizado al registro microfilmado de toda la documentación que debe integrar los legajos parcelarios, además de la que se encuentre en tránsito. Asimismo, queda autorizado para obtener de dicho registro los duplicados sobre filmes u otros soportes convencionales o no convencionales, con destino a la creación de bancos de información y a su acceso y manejo”.*

D- EN EL AMBITO DE LA ADMINISTRACION PUBLICA

La informática avanza dentro de este sector y poco a poco va adaptando la legislación de manera de otorgar eficacia y validéz al empleo de nuevas tecnologías. Así, la ley 24.624 (B.O. 29/12/95) a través de su artículo 30 sustituye el artículo 49 de la ley 11.672 ‘Complementaria permanente de presupuesto (1995)’ estableciendo que: *“La documentación financiera, la de personal y la de control de la Administración pública nacional, como también la*

administrativa y comercial que se incorpore a sus archivos, podrán ser archivados y conservados en soporte electrónico u óptico indeleble, cualquiera sea el soporte primario en que estén redactados y construidos, utilizando medios de memorización de datos, cuya tecnología conlleve la modificación irreversible de su estado físico y garantice su estabilidad, perdurabilidad, inmutabilidad e inalterabilidad, asegurando la fidelidad, uniformidad e integridad de la información que constituye la base de la registración.

Los documentos redactados en primera generación en soporte electrónico u óptico indeleble, y los reproducidos en soporte electrónico u óptico indeleble a partir de originales de primera generación en cualquier otro soporte, serán considerados originales y poseerán, como consecuencia de ello, pleno valor probatorio, en los términos del art.995 y concordantes del Código Civil.

Los originales redactados o producidos en primera generación en cualquier soporte una vez reproducidos, siguiendo el procedimiento previsto en este artículo, perderán su valor jurídico y podrán ser destruidos o dárseles el destino que la autoridad competente determine, procediéndose previamente a su anulación.

La documentación de propiedad de terceros podrá ser destruida luego de transcurrido el plazo que fije la reglamentación. Pasado el mismo sin que se haya reclamado su devolución o conservación, caducará todo derecho a objetar el procedimiento al cual fuera sometida y el destino posterior dado a la misma.

La eliminación de los documentos podrá ser practicada por cualquier procedimiento que asegure su destrucción total o parcial, con la intervención y supervisión de los funcionarios autorizados”.

La migración hacia soportes electrónicos u ópticos en la gestión de los circuitos administrativos seguramente se debe a la necesidad de agilizar los trámites, reduciendo el tiempo de transporte de los documentos y obteniéndose una reducción considerable en el espacio físico disponible para el almacenamiento de los archivos.

La técnica de digitalizar los circuitos administrativos o caminos a través de los cuales fluye la información puede hacer más eficiente la tarea, disminuyendo los costos y aumentando el rango de cobertura geográfica.

2.2.1.2. FIRMA FACSIMIL Y MECANIZADA

A-EN MATERIA CIVIL Y COMERCIAL

Guastavino⁴³ señala que en el campo comercial, por su vinculación con la categoría de ‘instrumentos no firmados’ y como elemento probatorio, el artículo 212 de la ley 19.550 permite a la autoridad de contralor autorizar en cada caso el reemplazo de la firma ológrafa de un director y síndico en las acciones por impresión que garantice la autenticidad de los títulos y la sociedad inscribirá en su legajo un facsímil de estos.

A su vez, la reglamentación por la resolución general N° 74/82 de la Comisión Nacional de Valores fijó para las sociedades incluidas en el régimen de la oferta pública el procedimiento y condiciones para la impresión de títulos representativos de acciones con firmas facsimilares.

El Diccionario de la Real Academia define facsímil, de la frase latina facsimile, haz una cosa semejante, como la imitación o reproducción exacta de una firma, escrito, dibujo, impreso, etc. El artículo 26 de la ley 20.377 de Cooperativas establece que el órgano local competente, puede autorizar el reemplazo de la firma autógrafa por impresión que garantice la autenticidad de las acciones. En idéntico sentido, el artículo 18 de la ley 24.083 de fondos comunes de inversión admite la firma mecánica en reemplazo de la firma tradicional.

La equiparación de la firma manuscrita con la digital, reconociéndole idéntico valor en todo el ámbito del derecho privado, se encuentra en debate y elaboración por el proyecto de unificación del Código Civil y Comercial, comisión creada por decreto 685/95, que recoge su tratamiento expreso y el del documento electrónico.

B- EN MATERIA TRIBUTARIA

El artículo 100 de la Ley N° 11.683 (t.o. 1998) recoge como una de las posibles formas de notificación, en su inciso c) “*Por nota o esquila numerada, con firma facsimilar del funcionario autorizado, remitida con aviso de retorno...*”

2.2.1.3. REGIMEN JURIDICO DEL SOFTWARE

El decreto 165/94 (B.O.8/2/94) intentó ampliar la definición de obras científicas, literarias y artísticas contenida en la Ley de Propiedad Intelectual N° 11.723 (del año 1933), al disponer

⁴³ Guastavino, Elías “La prueba informática”. La Ley T.1987-A, p. 1144.

en su artículo 1º inciso a) que: *“Se entenderá por obras de software, incluidas entre las obras del art. 1º de la ley 11.723, a las producciones constituidas por una o varias de las siguientes expresiones:*

I) Los diseños, tanto generales como detallados, del flujo lógico de los datos en un sistema de computación.

II) Los programas de computación, tanto en su versión ‘fuente’, principalmente destinada al lector humano, como en su versión ‘objeto’, destinada a ser ejecutada por el computador.

III) La documentación técnica, con fines tales como explicación, soporte o entretenimiento, para el desarrollo, uso o mantenimiento de software”.

Según el inciso b) de dicho artículo *“Se entenderá por obras de base de datos, incluidas en la categoría de obras literarias, a las producciones constituidas por un conjunto organizado de datos interrelacionados, compilado con miras a su almacenamiento, procesamiento y recuperación mediante técnicas y sistemas informáticos”.*

La vía elegida mereció serias críticas, por lo que no pudo resolverse definitivamente la cuestión. Al emanar del Poder Ejecutivo era tan solo reglamentario, no pudiendo dicho cuerpo en ningún caso, bajo pena de nulidad, emitir disposiciones de carácter legislativo, según lo establece claramente la Constitución Nacional en su 99 inciso 3).

La doctrina otorgó al decreto funciones aclaratorias de la Ley de Propiedad Intelectual, mas no modificatorias.

El Poder Legislativo adoptó el Acuerdo sobre los Derechos de Propiedad Intelectual relacionados con el Comercio (ADPIC), por ley 24.425 (B.O. 5/1/95) que aprueba el acta final que incorpora los resultados de la Ronda Uruguay de Negociaciones Comerciales Multilaterales. La parte pertinente al ‘Acuerdo sobre los aspectos de los derechos de propiedad intelectual relacionados con el comercio’ tiene por objetivo fomentar una protección eficaz y adecuada de los derechos de propiedad intelectual y de asegurarse de que las medidas y procedimientos destinados a hacer respetar dichos derechos no se conviertan en obstáculos al comercio legítimo.

Se reconoce la necesidad de nuevas normas y disciplinas relativas a:

A) La aplicabilidad de los principios básicos del Gatt de 1994 y de los acuerdos o convenios internacionales pertinentes en materia de propiedad intelectual;

B) La provisión de normas y principios adecuados relativos a la existencia, alcance y ejercicio de los derechos de propiedad intelectual relacionados con el comercio;

- C) La provisión de medios eficaces y apropiados para hacer respetar los derechos de propiedad intelectual relacionados con el comercio, tomando en consideración las diferencias entre los sistemas jurídicos nacionales;
- D) La provisión de procedimientos eficaces y ágiles para la prevención y soluciones multilaterales de las diferencias entre los gobiernos; y
- E) Disposiciones transitorias encaminadas a conseguir la más plena participación en los resultados de las negociaciones.

Crear un marco multilateral de principios y normas relacionados con el comercio internacional de mercancías falsificadas; los derechos de propiedad intelectual son derechos privados.

Se destaca la necesidad especial de los países miembros menos adelantados de aplicar a nivel nacional las leyes y reglamentos con la máxima flexibilidad requerida para que esos países estén en condiciones de crear una base tecnológica sólida y viable.

En las disposiciones generales y principios básicos se establece que los países miembros en la aplicación del Acuerdo podrán prever en su legislación, aunque no estarán obligados a ello, una protección más amplia que la exigida por el presente Acuerdo, a condición de que tal protección no infrinja las disposiciones del mismo, (artículo 1°).

Dentro de las normas relativas a la existencia, alcance y ejercicio de los derechos de propiedad intelectual, el artículo 10 dispone que: *“1. los programas de ordenador, sean programas fuente o programas objeto, serán protegidos como obras literarias en virtud del Convenio de Berna (1971).”*

2. Las compilaciones de datos o de otros materiales, en forma legible por máquina o en otra forma, que por razones de la selección o disposición de sus contenidos constituyan creaciones de carácter intelectual, serán protegidas como tales. Esa protección, que no abarcará los datos o materiales en sí mismos, se entenderá sin perjuicio de cualquier derecho de autor que subsista respecto de los datos o materiales en sí mismos.”

Artículo 11: *“...respecto de los programas de ordenador y de las obras cinematográficas, los Miembros conferirán a los autores y a sus derechohabientes el derecho de autorizar o prohibir el arrendamiento comercial al público de los originales o copias de sus obras amparadas por el derecho de autor. Se exceptuará a un Miembro de esa obligación con respecto a las obras cinematográficas a menos que el arrendamiento haya dado lugar a una realización muy extendida de copias de esas obras que menoscabe en medida importante el derecho exclusivo de reproducción conferido en dicho Miembro a los autores y sus derechohabientes.*

En lo referente a los programas de ordenador, esa obligación no se aplica a los arrendamientos cuyo objeto esencial no sea el programa en sí.”

La ley N° 24.481, t.o. D.260/96 (B.O. 22/3/96) de Patentes de Invención y Modelos de Utilidad, en su artículo 6 inciso b) declaró no comprendidos en el ámbito de las invenciones patentables a los programas de computación.

La cuestión quedó zanjada por la ley 25.036 (B.O. 11/11/98), que en su artículo 1° estableció:
*“Modifícase el artículo 1° de la Ley 11.723, el que quedará redactado de la siguiente manera:
artículo 1° - A los efectos de la presente ley, las obras científicas, literarias y artísticas comprenden los escritos de toda naturaleza y extensión, entre ellos los **programas de computación fuente y objeto**; las compilaciones de datos o de otros materiales, las obras dramáticas, composiciones musicales, dramático-musicales; las cinematográficas, coreográficas y pantomímicas; las obras de dibujo, pintura, escultura, arquitectura; modelos y obras de arte o ciencia aplicadas al comercio o a la industria; los impresos, planos y mapas; los plásticos, fotografías, grabados y fonogramas; en fin, toda producción científica, literaria, artística o didáctica, sea cual fuere el procedimiento de reproducción.*

La protección del derecho de autor abarcará la expresión de ideas, procedimientos, métodos de operación y conceptos matemáticos pero no esas ideas, procedimientos, métodos y conceptos en sí”. (El destacado es nuestro).

Artículo 2° *“Incorpórase como inciso d) del artículo 4° de la ley 11.723 el siguiente texto:*

Artículo 4°...d) Las personas físicas o jurídicas cuyos dependientes contratados para elaborar un programa de computación hubiesen producido un programa de computación en el desempeño de sus funciones laborales, salvo estipulación en contrario”.

Artículo 3° *“Incorpórase como segundo párrafo del artículo 9° de la ley 11.723 el siguiente texto:*

Artículo 9°...Quien haya recibido de los autores o de sus derechohabientes de un programa de computación una licencia para usarlo, podrá reproducir una única copia de salvaguardia de los ejemplares originales del mismo.

Dicha copia deberá estar debidamente identificada, con indicación del licenciado que realizó la copia y la fecha de la misma. La copia de salvaguardia no podrá ser utilizada para otra finalidad que la de reemplazar el ejemplar original del programa de computación licenciado si ese original se pierde o deviene inútil para su utilización.”

Su artículo 4° dispone: *“Incorpórase como artículo 55 bis de la ley 11.723 el siguiente texto:*

Artículo 55 bis-La explotación de la propiedad intelectual sobre los programas de computación incluirá entre otras formas los contratos de licencia para uso o reproducción”.

2.2.1.4. CONTRATACION POR MEDIOS ELECTRONICOS

La Ley de Defensa del Consumidor N° 24.240 (B.O.15/10/93) en su artículo 4 establece que quienes produzcan, importen, distribuyan o comercialicen cosas o presten servicios, deben suministrar a los consumidores o usuarios, en forma cierta y objetiva información veraz, detallada, eficaz y suficiente sobre las características esenciales de los mismos.

A su vez, el artículo 33 equipara a la venta por correspondencia a aquella en la que la propuesta se efectúa por medio postal, telecomunicaciones, electrónico o similar y la respuesta se realiza por iguales medios.

2.2.2. AUTONOMIA DEL DERECHO INFORMATICO

Se ha planteado la existencia de razones teóricas y prácticas para que este conjunto de normas que se encuentra tan disperso, se reúna en un cuerpo más orgánico y coherente.

Altmark⁴⁴ entiende que la repercusión de la informática en las relaciones sociales ha provocado transformaciones en el ordenamiento jurídico tradicional para brindar respuestas que estén acordes a las necesidades de nuestro tiempo, por ello, se justifica la concentración en un mismo subsistema de regulaciones, configurando un ordenamiento especial.

Admite el autor⁴⁵ la urgencia del otorgamiento a esta disciplina de autonomía didáctica, pues son múltiples las experiencias nacionales e internacionales en la incorporación del estudio del derecho informático, como elemento esencial en la formación profesional del abogado, mediante la estructuración de cursos y seminarios organizados por instituciones profesionales y universitarias.

⁴⁴ Altmark, Daniel “La etapa precontractual en los contratos informáticos”. *Informática y Derecho. Aportes de doctrina internacional*. Ed. Depalma, 1991. Vol.1, p. 19 y sgtes.

⁴⁵ Altmark, Daniel “La etapa precontractual en los contratos informáticos”. *Informática y Derecho. Aportes de doctrina internacional*. Ed. Depalma, 1991. Vol.1, p. 19 y sgtes.

En cuanto a la consideración del derecho informático como rama autónoma se han establecido las siguientes bases⁴⁶: 1) la necesidad de legislación especificada (campo normativo); 2) estudio particularizado de la materia (campo docente); 3) investigaciones, doctrinas que traten la materia (campo científico); y 4) instituciones propias que no se encuentran en otras áreas del derecho (campo institucional).

Debe destacarse que la autonomía de cualquier rama es sólo relativa, y por lo tanto, opuesta a la autonomía absoluta entendida como independencia total del resto del derecho. Cada ciencia es una unidad, y el derecho no puede escapar a esta regla.

La diferenciación entre las distintas ramas jurídicas se fue produciendo con motivo de la complejidad y creciente especialización que permite reunir dentro de un esquema propio ciertas particularidades que presentan algunas conductas o actividades por razones sociales, políticas, económicas, históricas, etc.

La autonomía científica supone⁴⁷: 1) la independencia teleológica, cuando el derecho tiene fines propios y diferenciados; 2) estructura y organización, cuando las instituciones que componen determinada rama tienen naturaleza jurídica propia, siendo uniformes entre sí en cuanto responden a los mismos caracteres; 3) dogmas y conceptos, cuando esa rama tiene definiciones y métodos propios para su expresión, aplicación e interpretación.

Algunos reputan a esta ciencia como el estudio de los distintos fenómenos informáticos que impactan sobre viejas estructuras (derechos de la propiedad intelectual, contratos informáticos, el proceso, etc.)⁴⁸

Falcón⁴⁹ define al derecho informático como el conjunto de fuentes jurídicas destinadas a regular las relaciones informáticas en los distintos campos del derecho, que si son incluidas todas ellas dentro de un mismo rubro puede hablarse de independencia legislativa, científica, institucional y docente. Por el contrario, si consideramos a cada una de estas actividades informáticas como anexas o auxiliares a cada rama preestablecida, el derecho informático no existirá.

⁴⁶ Cantú Aguillón, Ricardo "Tendencias actuales de la informática y el Derecho a nivel internacional". Revista Electrónica de Derecho Informático N° 18 - enero 2000. www.publicaciones.derecho.org

⁴⁷ García Belsunce, Horacio *Temas de Derecho Tributario*. Ed. Abeledo Perrot, p. 28

⁴⁸ Correa, C., Batto, H., Czar de Zalduendo, S. Y Nazar Espeche, F., *Derecho Informático*. Ed Depalma, 1994.

⁴⁹ Falcón, Enrique M. "El derecho informático". *Jurismática* N° 5/6, año 3-1994. Bs.As. Abeledo Perrot, p. 9.

Concluye que la envergadura y novedad de los problemas requiere soluciones a su medida. Ello no se puede abordar partiendo de viejos esquemas, lo cual no implica que desaparezca por completo el derecho anterior, pero sí se requiere de un espacio informático en el derecho, donde se conciba su desarrollo de cara al siglo XXI.

Lo fundamental es tener siempre presente que tanto la tecnología como el derecho están al servicio de los hombres en su totalidad y no pueden convertirse en un sistema de opresión o de injusto reparto.

ANEXO III:
LO EXISTENTE Y PERDURABLE EN LA CELEBRACION DE CONTRATOS

Un contrato electrónico es ante todo un contrato, encuadrable en la tipología tradicional, rigiéndose por los principios de la teoría general en materia civil y comercial.

La distinción radica en el empleo de medios electrónicos (ej. télex, teléfono, fax) o en la combinación de las tecnologías de la información y las comunicaciones (vgr. edi, internet y sus aplicaciones de correo electrónico o la world wide web) que le dan cierta particularidad, sin implicar por ello la creación de una nueva categoría contractual.

Los elementos desarrollados por la teoría general se encuentran en el Código Civil, sirviendo de generosa base a la interpretación de los casos en particular.

Las cuestiones mercantiles se rigen por el Código de Comercio, aunque con amplia remisión al primero ya que su Título preliminar punto I fija que: *“En los casos que no estén especialmente regidos por este Código, se aplicarán las disposiciones del Código Civil”*.

Asimismo, el artículo 207 dispone que: *“El derecho civil, en cuanto no esté modificado por este Código, es aplicable a la materia y negocios comerciales”*.⁵⁰

Contractus es una voz latina que significa unir, contraer. El artículo 1137 del Código Civil indica que: *“habrá contrato cuando varias personas se ponen de acuerdo sobre una declaración de voluntad común destinada a reglar sus derechos”*.

Es la principal fuente de las obligaciones, constituyendo una especie dentro del género de los actos jurídicos. Es bilateral y de naturaleza patrimonial.

Recordemos que el artículo 944 del mismo cuerpo dice que: *“Son actos jurídicos los actos voluntarios lícitos, que tengan por fin inmediato, establecer entre las personas relaciones jurídicas, crear, modificar, transferir, conservar o aniquilar derechos”*.

⁵⁰ En el Tercer Congreso de Derecho Civil, realizado en Córdoba –octubre de 1961, se sostuvo que la legislación dual de las obligaciones y contratos civiles y comerciales no se justificaba, por lo que se propuso su unificación en un cuerpo único, como libro del Código Civil.

El tinte patrimonial está dado por el artículo 1169 del mismo Código al disponer que: *“La prestación, objeto de un contrato, puede consistir en la entrega de una cosa, o el cumplimiento de un hecho positivo o negativo susceptible de una apreciación pecuniaria”*.

Es bilateral por requerirse el consentimiento unánime de dos o más personas.

Un análisis pormenorizado de todo contrato nos lleva a diferenciar sus distintos componentes.

El **consentimiento** es el acuerdo de voluntades entre las partes que debe manifestarse por ofertas o propuestas de una de ellas y aceptarse por la otra, (artículo 1144 del Código Civil).

El artículo 1145 del mismo Código menciona al consentimiento expreso, que es aquel que se exterioriza verbalmente, por escrito o por signos inequívocos. El tácito resultará de hechos, o de actos que lo presupongan, o que autoricen a presumirlo, excepto en los casos en que la ley exige una manifestación expresa de la voluntad; o que las partes hubiesen estipulado, que sus convenciones no fuesen obligatorias, sino después de llenarse algunas formalidades.

Ilustra el artículo 1146 del citado cuerpo: *“El consentimiento tácito se presumirá si una de las partes entregare y la otra recibiere la cosa ofrecida o pedida; o si una de las partes hiciere lo que no hubiera hecho, o no hiciere lo que hubiera hecho si su intención fuese no aceptar la propuesta u oferta”*.

La gestación del consentimiento se inicia con una serie de tratativas, que son actos predispositivos o de contacto y acercamiento sin generar por él vínculo jurídico alguno. En esta etapa se encuentran: la carta intención (artículo 1036 del Código Civil), la minuta - ambas son bases para una futura negociación pero no obligan a las partes- y la invitación a ofertar que es la sollicitación a un número de personas, o al público en general por medio de circulares, catálogos o listas de precios a entrar en tratativas, o, más concretamente, a formular una verdadera oferta que sumada a la aceptación tenga aptitud para originar el consentimiento, pero que de por sí no engendra responsabilidad al que la hizo. Se diferencia de la oferta por faltarle alguno de sus requisitos.⁵¹

Prosigue el período de concreción del acuerdo, que se conforma de actos vinculantes para uno o ambos intervinientes.

⁵¹ Mosset Iturraspe, Jorge *“Contratos”*. Ediar S.A. Editora 1987, p. 95.

Según Mosset Iturraspe⁵² el Código Civil argentino ignora la etapa de las meras tratativas o período de ideación. Coloca en la génesis del consentimiento a la oferta, ubicada en el segundo estadio: el de su concreción. Cita a Enneccerus y Niperdey que aclaran que la oferta no es un acto preparatorio del contrato sino una de las declaraciones que lo conforman. Sólo hay oferta cuando el contrato puede quedar cerrado –perfeccionado– con la mera aceptación del otro interviniente, sin necesidad de una ulterior manifestación del que la formuló.

De lo anterior se desprende que es una declaración de voluntad unilateral, recepticia y autosuficiente (la mera aceptación basta para formar el consentimiento).

El artículo 1148 del Código Civil indica que debe ser a persona o personas determinadas sobre un contrato especial, con todos los antecedentes constitutivos de los contratos.

No obstante, la fuerza de los hechos económicos y la contratación en masa inducen a admitir la validez de las ofertas hechas a personas indeterminadas, a grupos o al público en general, siempre que se reúnan los restantes requisitos de la oferta (lo que la diferencia de la mera tratativa), para proteger la buena fe del público.

La caducidad de la oferta surge del artículo 1149 del Código Civil, ya que la misma quedará sin efecto alguno si una de las partes falleciere o perdiere su capacidad para contratar, el proponente antes de haber sabido la aceptación y la otra parte antes de haber aceptado.

La no obligatoriedad de la oferta está consagrada en el artículo 1150 del Código citado que establece que: *“pueden ser retractadas mientras no hayan sido aceptadas, a no ser que el que las hubiere hecho, hubiese renunciado a la facultad de retirarlas, o se hubiese obligado al hacerlas, a permanecer en ellas hasta una época determinada.”*

La aceptación es la declaración de voluntad unilateral destinada a cerrar el acuerdo. Es preciso que sea lisa y llana, que no esté condicionada ni contenga modificaciones a la proposición original, pues cualquier cambio que se le efectúe se reputará una nueva oferta (o contrapropuesta), conforme al artículo 1152 del Código Civil.

La caducidad, la muerte o incapacidad del aceptante producidas con posterioridad al envío de la aceptación no extinguen dicha manifestación de voluntad, artículo 1154 del Código Civil.

⁵² Mosset Iturraspe, Jorge “Contratos”. Ediar S.A. Editora 1987, p. 98.

La no obligatoriedad de la aceptación surge del artículo 1155 de dicho ordenamiento pues *“el aceptante de la oferta puede retractar su aceptación antes que ella haya llegado al conocimiento del proponente. Si la retractare después de haber llegado al conocimiento de la otra parte, debe satisfacer a ésta las pérdidas e intereses que la retractación le causare, si el contrato no pudiese cumplirse de otra manera, estando ya aceptada la oferta.”*

Se reputa entre presentes al consentimiento prestado en forma simultánea entre las partes intervinientes. Pero esta clasificación se refiere no solo a la inmediatez física, sino a todas las situaciones en las que exista concurrencia entre la oferta y su aceptación. Tal como lo prescribe el artículo 1151 del Código Civil, la oferta verbal no se juzgará aceptada si no lo fuere inmediatamente.

La contratación entre ausentes carece de la concomitancia en las manifestaciones de voluntad de los sujetos del acto, ya que supone, aunque no en forma absoluta, una distancia de tiempo y espacio. El artículo 1147 del Código Civil dice que: *“Entre personas ausentes el consentimiento puede manifestarse por medio de agentes o por correspondencia epistolar”*.

Determinar el momento en que queda concluído el consentimiento entre personas lejanas es fundamental para fijar, entre otras cosas, a partir de cuándo quedan obligadas sin posibilidad de retractarse. Para ello se han desarrollado diversas teorías:

* Teoría de la declaración, según la cual lo reputa formado desde que la aceptación se ha exteriorizado. Ha sido criticada pues no siempre el proponente puede conocer de antemano la decisión de la otra parte.

* Teoría de la información exige la reciprocidad, esto es, que ambos contratantes manifiesten su voluntad y que uno tenga conocimiento de lo expresado por el otro. Sus detractores alegan la dificultosa concreción de la misma, dado que el que ha consentido la propuesta tendría que esperar que le llegara la conformidad del que la formuló.

* Teoría de la expedición, emisión, remisión o envío, queda concluído el contrato desde que el aceptante declaró su voluntad y la haya remitido por algún medio en virtud del cual ya no pueda ser retirada, no siendo necesario que el ofertante la haya recibido.

* Teoría de la recepción, el acuerdo queda perfeccionado recién en el momento en que la aceptación llegue al ofertante.

Nuestro Código Civil se inclinó por la hipótesis de la expedición en su artículo 1154, al fijar que: *“La aceptación hace solo perfecto el contrato desde que ella se hubiese mandado al proponente”*; morigerada por la teoría de la información, recogida en el artículo 1149, que con motivo de la caducidad de la oferta por muerte o incapacidad del proponente, toma en cuenta el conocimiento de la aceptación. Se suma la retractación de la aceptación que puede efectuarse antes que ella llegue a conocimiento de la otra parte, según el artículo 1155, lo que confirma esta última teoría.

El consentimiento para ser válido requiere que las declaraciones de voluntad se realicen con discernimiento, intención y libertad, no deben adolecer de ningún vicio.

El artículo 1157 del Código Civil efectúa una remisión a lo dispuesto en el título ‘De los hechos’, respecto a los vicios del consentimiento, que es aplicable a todos los contratos.

Los sujetos deben tener suficiente aptitud para celebrar acuerdos. Los artículos 1160 y siguientes señalan quienes pueden contratar, pero los principios básicos acerca de la capacidad civil están en el Libro I del Código Civil, al tratar sobre las personas, en especial las de existencia visible (artículos 52 y siguientes) y se proyecta a todos los actos jurídicos.

Se divide en la aptitud jurídica para ser titular de derechos y obligaciones (capacidad de derecho), y en la facultad más o menos amplia de realizar actos válidos y eficaces (capacidad de hecho).

Los actos otorgados por personas incapaces, son nulos según lo disponen los artículos 1041, 1042 y 1043 del Código Civil.

Dado que son escasas las disposiciones sobre el tema que se encuentran en el Código Comercial, se aplican subsidiariamente las normas del Código Civil.

El artículo 1º del Código Comercial nos recuerda que: *“La ley declara comerciantes a todos los individuos que, teniendo capacidad legal para contratar, ejercen de cuenta propia actos de comercio haciendo de ello profesión habitual.”*

A su vez, el artículo 9 nos dice que: *“Es hábil para ejercer el comercio toda persona que, según las leyes comunes tiene la libre administración de sus bienes. Los que según estas mismas leyes no se obligan por sus pactos o contratos, son igualmente incapaces para celebrar actos de comercio, salvo las modificaciones de los artículos siguientes”*.

El artículo 10 indica que: *“Toda persona mayor de 18 años puede ejercer el comercio con tal que acredite estar emancipado o autorizado legalmente.”*

Otro elemento integrante del contrato es su **objeto**, esto es la prestación prometida, la cosa o hecho sobre los que recae la obligación. La libertad de las partes para contratar sobre el mismo –autonomía de la voluntad– está recortada por su licitud, el orden público, la moral y las buenas costumbres.

El artículo 953 del Código Civil respecto al objeto de los actos jurídicos, de aplicación a los contratos dada la remisión efectuada por el artículo 1167, es determinante en cuanto a su delimitación pues *“...deber ser cosas que estén en el comercio, o que por un motivo especial no se hubiese prohibido que sean objeto de algún acto jurídico, o hechos que no sean imposibles, ilícitos, contrarios a las buenas costumbres o prohibidos por las leyes, o que se opongan a la libertad de las acciones o de la conciencia, o que perjudiquen los derechos de un tercero. Los actos jurídicos que no sean conformes a esta disposición, son nulos como si no tuviesen objeto”*.

La **causa** es tratada en nuestro régimen dentro del capítulo de las obligaciones, artículos 499 a 502 del Código Civil, cuyos principios generales resultan aplicables a la materia contractual, dado que el contrato es una de las principales fuentes de las obligaciones.

Artículo 499: *“No hay obligación sin causa, es decir, sin que sea derivada de uno de los hechos, o de uno de los actos lícitos o ilícitos, de las relaciones de familia, o de las relaciones civiles.”*

Para el artículo 502: *“La obligación fundada en una causa ilícita, es de ningún efecto. La causa es ilícita, cuando es contraria a las leyes o al orden público”*.

La **forma** como exteriorización de la voluntad está presente en todo negocio jurídico. Lo dispuesto en cuanto a las formas de los actos jurídicos debe observarse en los contratos, según el artículo 1182 del Código Civil.

En los pueblos primitivos y en el derecho romano imperaba un excesivo rigorismo formal para causar una impresión profunda y hacer más duradero el recuerdo del acuerdo.

En la nota al artículo 973 del Código Civil Vélez Sarsfield transcribe a Ortolán, quien dice: *“El número y calidad de las personas auxiliares que deben concurrir al acto jurídico..., el tiempo y lugar en que debe verificarse, los escritos u otros medios a propósito para conservar la memoria. Todos estos elementos se hallan comprendidos en la idea de forma... Los*

progresos de la civilización espiritualizan las instituciones, las desprenden de la materia, y las trasladan al dominio de la inteligencia. Esta tendencia se manifiesta eminentemente cuando se observan los actos jurídicos. Con tales actos una civilización adelantada, se asocia inmediata y principalmente a lo que es espiritual, a la voluntad, a la intención; no pide a la materia sino lo que es indispensable para descubrir y asegurar la voluntad. En las sociedades poco adelantadas era preciso impresionar profundamente los sentidos para llegar al espíritu. La voluntad, como todo lo que no tiene cuerpo, es impalpable, penetra en el pensamiento, desaparece y se modifica en un instante. Para encadenarla era preciso revestirla de un cuerpo físico. (“Generalización del Derecho Romano”, núms. 54 y 55).”

Actualmente, prevalece el principio de libertad de las formas, pues según el artículo 974 cuando no se designe por ley forma para algún acto jurídico, los interesados pueden usar las que juzgaren más convenientes.

La importancia social de los actos -determinada por los efectos que de ellos pueden seguirse- indica que a mayor trascendencia corresponde mayor rigorismo formal.

La noción de forma está dada en el artículo 973 del mismo cuerpo que la describe como al conjunto de prescripciones de la ley, respecto de las solemnidades que deben seguirse al tiempo de la formación del acto jurídico; tales como: la escritura del acto, la presencia de testigos, que el acto sea hecho ante escribano público, etc.

Este ordenamiento jurídico establece en su artículo 915 que: *“La declaración de voluntad puede ser formal o no formal, positiva o tácita, o inducida por una presunción de la ley.”*

A la época de sancionarse el Código Civil sólo se pensaba como expresión positiva de la voluntad a la manifestación por escrito u oral. Excepcionalmente, se mencionan a los signos inequívocos con referencia a determinados objetos de contratación cotidiana y de escaso valor, que hacen más bien a la supervivencia (artículo 917 del Código Civil).

Puede incluirse entre lo inusual a la expresión tácita (artículo 914) que resulta de aquellos actos por los cuales se puede conocer con certidumbre la existencia de la voluntad, en los casos en que no se exija una expresión positiva (artículo 918).

El silencio no constituye manifestación volitiva salvo cuando la ley así lo entienda, según el artículo 919 que fija tres excepciones a dicho principio *“...en los casos en que haya una obligación de explicarse por la ley, o por las relaciones de familia, o a causa de una relación entre el silencio actual y las declaraciones precedentes”*.

La expresión de la voluntad puede resultar igualmente de la presunción de la ley en los casos en que expresamente lo disponga, (artículo 920 del Código Civil).

Existen actos formales y no formales, en estos últimos impera el principio de libertad de forma del artículo 974 citado. A su vez los primeros pueden ser ad solemnitatem, en los que la solemnidad tiene valor constitutivo, es insustituible, si falta el contrato se reputa inexistente.

Los pocos contratos solemnes del Código Civil son: las convenciones matrimoniales (artículos 186 y siguientes y 979 inc. 10º), las donaciones de bienes inmuebles o de prestaciones periódicas o vitalicias (artículo 1810) y la transacción sobre derechos litigiosos (artículo 838).

Pero la mayoría de los contratos poseen una formalidad ad probationem, impuesta solo a los fines de la probanza en juicio.

Con la **prueba** se procura demostrar lo que se afirma. Tiene estrecha relación con la forma, aunque se diferencia en que ésta hace al modo de exteriorizar la voluntad, mientras que aquella intenta comprobar la existencia de la relación jurídica entre las partes, fijando sus derechos y obligaciones, cualquiera sea la forma.

La vinculación entre ambas surge sobre todo del hecho que las formas en el derecho moderno están principalmente instituidas para facilitar la prueba.

Como afirma Mosset Iturraspe⁵³ esta materia es de incumbencia tanto del derecho civil como del procesal. El derecho sustancial estudia lo relativo a los medios probatorios, su eficacia o fuerza probatoria. El segundo analiza las modalidades con que cada uno de ellos debe y puede ser practicado en el curso del proceso.

Las herramientas idóneas para lograr que el juez encuentre los motivos de su convicción, se denominan medios probatorios.

El artículo 1190 del Código de marras da una enumeración de éstos: *“Los contratos se prueban por el modo que dispongan los códigos de procedimientos de las Provincias Federadas:*

Por instrumentos públicos.

Por instrumentos particulares firmados o no firmados.

Por confesión de partes, judicial o extrajudicial.

⁵³ Mosset Iturraspe, Jorge “Contratos”. Ediar S.A. Editora 1987, p. 244.

*Por juramento judicial.
Por presunciones legales o judiciales.
Por testigos.”*

La doctrina clasificó según su eficacia en medios probatorios: a) capaces de suministrar plena prueba, tales como documentos públicos y privados reconocidos; b) los que valen como principio de prueba (artículo 1192 segunda parte); c) los que excluyen las pruebas, como las presunciones legales iuris et de iure, el juramento y la confesión de las partes y d) los que desplazan la carga probatoria, son las presunciones iuris tantum o presunciones hominis o judiciales.⁵⁴

El artículo 1191 del Código Civil indica que: *“Los contratos que tengan una forma determinada por las leyes, no se juzgarán probados, si no estuvieren en la forma prescrita, a no ser que hubiese habido imposibilidad de obtener la prueba designada por la ley, o que hubiese habido un principio de prueba por escrito en los contratos que pueden hacerse por instrumentos privados, o que la cuestión versare sobre los vicios de error, dolo, violencia, fraude, simulación, o falsedad de los instrumentos de donde constare, o cuando una de las partes hubiese recibido alguna prestación y se negase a cumplir el contrato. En estos casos son admisibles los medios de prueba designados.”*

El artículo 1192 de dicho cuerpo agrega que: *“Se juzgará que hay imposibilidad de obtener o de presentar prueba escrita del contrato, en los casos de depósito necesario o cuando la obligación hubiese sido contraída por incidentes imprevistos en que hubiese sido imposible formarla por escrito.*

Se considerará principio de prueba por escrito, cualquier documento público o privado que emane del adversario, de su causante o de parte interesada en el asunto, o que tendría interés si viviera y que haga verosímil el hecho litigioso”.

En la contratación mercantil se aplican los artículos 208 y siguientes del Código de Comercio.

Respecto a la **interpretación de los contratos**, esto es desentrañar la voluntad de los intervinientes en las cláusulas o estipulaciones para determinar su sentido y alcance, el artículo 1198 del Código Civil en su primer párrafo es claro: *“Los contratos deben celebrarse, interpretarse y ejecutarse de buena fe y de acuerdo con lo que verosíblemente las partes entendieron o pudieron entender, obrando con cuidado y previsión”.*

⁵⁴ Mosset Iturraspe, Jorge “Contratos”. Ediar S.A. Editora 1987, p. 247.

Los usos y costumbres juegan un rol fundamental a la hora de descifrar la voluntad de los contratantes. El derecho consuetudinario provee una gran dosis de seguridad al orden jurídico pues entrega formas de conducta depuradas y constantes.

En el derecho comercial la costumbre domina un amplio espectro, pues los negocios son de usos muy variados. El título preliminar punto II del Código de Comercio dice que: *“En las materias en que las convenciones particulares pueden derogar la ley, la naturaleza de los actos autoriza al juez a indagar si es de la esencia del acto referirse a la costumbre, para dar a los contratos y a los hechos el efecto que deben tener, según la voluntad presunta de las partes”*.

En el punto V se indica que: *“Las costumbres mercantiles pueden servir de regla para determinar el sentido de las palabras o frases técnicas, y para interpretar las convenciones mercantiles.*

El artículo 218 inciso 6º) del mismo ordenamiento confiere el predominio al uso y práctica generalmente observados en casos de igual naturaleza, y especialmente la costumbre del lugar donde debe ejecutarse el contrato por sobre cualquier inteligencia en contrario que se pretenda dar a las palabras.

En cuanto a los **efectos del contrato**, afianza los derechos de quienes lo celebraron, dada la concordancia entre las voluntades privadas (autonomía de la voluntad), de ahí que las convenciones forman para las partes una regla a la cual deben someterse como a la ley misma (artículo 1197 Código Civil).

El principio de autonomía de la voluntad no es absoluto, pues surgen restricciones inspiradas en el interés general; la licitud indispensable en toda declaración volitiva y las limitaciones basadas en el orden público que fluye de los artículos 5, 21, 502, 953 y 1167 del Código Civil. Según los artículos 1195 y 1199 del Código los contratos no pueden perjudicar a las personas ajenas a la negociación, no pueden oponerse ni invocarse por terceros

El efecto relativo de los contratos también tiene limitaciones, tanto en cuanto a la extensión de su derivación, a los herederos y sucesores universales, como en el régimen de estipulación por terceros o a favor de los mismos. Por razones de brevedad nos remitimos a los artículos 1195 y siguientes del Código Civil.

El tema de los efectos con relación al lugar de cumplimiento reviste importancia, en especial frente a un conflicto de leyes. Esta cuestión será estudiada en el Anexo V, punto 5.1.2.

Por último, el acuerdo se **extingue** por diversos motivos.

* Por el cumplimiento de su objeto.

* Por imposibilidad de llevar a cabo las prestaciones prometidas (caso fortuito, fuerza mayor), o por culpa del deudor con obligación de reparar daños y perjuicios.

* Por rescisión, que implica el acuerdo de voluntades entre las mismas partes que celebraron el contrato para dejarlo sin efecto.

* Por resolución es la extinción merced a un hecho posterior que puede ser causado por alguna de las partes contratantes o no. Sus efectos son retroactivos, al volver las cosas al estado en que se encontraban antes de la celebración, como si nunca se hubiera suscripto. Son ejemplos el pacto comisorio, que permite a una de las partes reclamar la resolución del contrato frente al incumplimiento de la otra, artículo 1204 del Código Civil. El artículo 216 del Código de Comercio, al cual nos remitimos para mayor brevedad, presenta gran similitud. Otro caso es el de la teoría de la imprevisión, en virtud de la cual si la prestación a cargo de una de las partes se torna excesivamente onerosa por acontecimientos extraordinarios e imprevisibles (de orden económico, guerras, crisis financieras) le da derecho a demandar su resolución, conforme el artículo 1198, segunda parte, del Código Civil

* Por la nulidad, al adolecer de algún vicio anterior o concomitante a la celebración.

ANEXO IV

LA CONTRATACION ELECTRONICA Y TELEMATICA

Es menester efectuar la siguiente diferenciación.

La contratación informática⁵⁵ versa sobre bienes y servicios informáticos: los bienes son los elementos que forman el sistema –ordenador- en cuanto al hardware, ya sea la unidad central de procesamiento, o sus periféricos, y demás equipos componentes del soporte físico, así como los bienes que proporcionan las órdenes, los procedimientos e instrucciones en el tratamiento automático de la información, cuyo conjunto constituye el soporte lógico (software). Los servicios sirven de apoyo, ya sea en el diseño, el análisis y mantenimiento del sistema.

Por otro lado, la contratación por medios electrónicos o telemáticos, producto de las relaciones jurídicas tradicionales (compraventa, locación, franquicia comercial, etc.) pero concretadas por diversos vehículos de transmisión de la información. (Será abordada en este capítulo).

Como indica Davara Rodríguez⁵⁶ esta última modalidad consiste en la utilización de ordenadores u otro elemento electrónico, incluso unido a la telemática, pero cuyo objeto no es un bien o servicio informático, sino otro distinto.

4.1. LOS MEDIOS ELECTRONICOS DE COMUNICACIÓN

En esta obra, salvo en situaciones especiales donde será oportunamente aclarado, emplearemos el término ‘contratación electrónica’ como omnicomprensiva de la categoría telemática.

Sin embargo, Davara Rodríguez⁵⁷ distingue entre medios electrónicos - como ejemplo cita al fax-, y medios telemáticos, cuyo vocablo resulta de la unión entre telecomunicaciones e informática, en los que intervienen las computadoras.

Huelga aclarar que en la contratación telemática se pone énfasis en los ordenadores como canales de transmisión de las manifestaciones de las partes, y no como herramienta de apoyo

⁵⁵ Davara Rodríguez, Miguel A. *Derecho Informático*. Aranzadi editorial, 1993, p. 211.

⁵⁶ Davara Rodríguez, Miguel A. *Derecho Informático*. Aranzadi editorial, 1993, p. 211.

⁵⁷ Davara Rodríguez, Miguel A. *Derecho Informático*. Aranzadi editorial, 1993, p. 187.

(procesador de texto) usada en forma aislada para confeccionar el documento, sin conectarse a una red.⁵⁸

Se reputan contratos electrónicos a los que la reciprocidad entre oferta y aceptación se efectúa por un intercambio de documentos, redactados en soportes informáticos y enviados con métodos de transmisión electrónica a distancia.

Davara Rodríguez⁵⁹ los define como aquellos que se realizan mediante algún elemento electrónico cuando éste tiene, o puede tener, una incidencia real y directa sobre la formación de la voluntad o el desarrollo o interpretación futura del acuerdo.

Esta contratación se vale de técnicas de comunicación a distancia, tales como la telefónica, la telegráfica, el telex, el fax, la radio, la televisión, catálogos electrónicos. Las redes telemáticas (EDI) e internet, y sus aplicaciones correo electrónico, la world wide web.

Haciendo una breve reseña histórica, relata Alvarez Rodríguez⁶⁰ que cuando los científicos del siglo XVIII encontraron que las corrientes eléctricas podían recorrer distancias, empezó a investigarse cómo utilizarlas en aparatos de transmisión de señales. Entre las invenciones destacables, cita al telégrafo eléctrico por Samuel Morse en 1837, con la utilización de claves a partir del abrir y cerrar los circuitos eléctricos; el teléfono por Alexander Graham Bell en 1876, al lograr la reproducción de las modulaciones de la voz por la corriente eléctrica; la identificación de las ondas de radio que se propagan en el espacio por Heinrich Hertz en 1890, y la telegrafía sin hilos de Guillermo Marconi en 1896, al lograr utilizar las ondas de radio como portadoras de señales.

El telégrafo y el teléfono marcaron un hito en materia de comunicaciones a distancia. En efecto, el primer medio verdaderamente electrónico fue el telégrafo, el cual enviaba y recibía señales eléctricas a través de alambres de gran longitud.

⁵⁸ Palazzi, Pablo A. explica la relación entre los medios de almacenamiento y los de transmisión de información. Si guardamos un documento (facturas, remitos, órdenes de transferencia de fondos) en soporte digital (magnético, óptico o electrónico), luego resulta muy fácil transmitirlo por el mismo medio y formato en el que estaba almacenado. Ello permite efectuar transacciones comerciales a distancia, dada la velocidad y el considerable ahorro de papel, de personal e incluso de tiempo, así como la posibilidad de formar acuerdos de voluntad por estos mecanismos, denominados 'contratos por ordenador'. "El documento electrónico y la firma digital en el Derecho Argentino". Cuaderno de Doctrina, fascículo N° 6. Colegio Público de Abogados de la Capital Federal.

⁵⁹ Davara Rodríguez, Miguel A. *Derecho Informático*. Aranzadi editorial, 1993, p. 183.

⁶⁰ Alvarez Rodríguez, Julio F. "Aspectos tributarios relevantes de los servicios de telecomunicaciones". Memorias de las XXIV Jornadas Colombianas de Derecho Tributario. Instituto Colombiano de Derecho Tributario. Tomo I. Cartagena de Indias 23 al 25 del 2000, p.11

Progresivamente se fueron venciendo las distancias: las líneas de telégrafo y teléfono se emplearon también para transmitir fotografías mediante el sistema del 'telefacsimil' o 'telefoto', aparecieron las imágenes sonoras con la invención de la televisión, se perfeccionó la radiodifusión, hasta llegar a la emisión de señales a través de satélites.

Alvarez Rodríguez⁶¹ distingue entre 'información' como contenido, 'comunicación' como medio para transmitir y, a la vez, como significado de la información, y las 'telecomunicaciones' como expresión genérica de los medios de comunicación a distancia. Pero se ha establecido un acercamiento y fusión de la información con las telecomunicaciones, como consecuencia del manejo de ésta a través de los recursos computacionales, dando lugar al surgimiento de la 'teleinformática' o 'telemática', fruto de la interconexión de las redes a nivel mundial.

En nuestro país la ley N° 19.798 (B.O. 23/8/72) contempla la Regulación del Servicio de Telecomunicaciones. Su artículo 2° contiene las siguientes definiciones: "*Telecomunicación: toda transmisión, emisión o recepción de signos, señales, escritos, imágenes, sonidos o informaciones de cualquier naturaleza, por hilo, radioelectricidad, medios ópticos u otros sistemas electromagnéticos.*

Radiocomunicación: toda telecomunicación transmitida por medio de las ondas radioeléctricas.

Telegrafía: sistema de telecomunicación que permite obtener una transmisión y reproducción a distancia del contenido de documentos tales como escritos, impresos o imágenes fijas o la reproducción a distancia en esa forma de cualquier información.

Telefonía: sistema de telecomunicación para la transmisión de la palabra o, en algunos casos, de otros sonidos.

Servicio de Radiodifusión: servicio de radiocomunicación cuyas emisiones se destinan a ser recibidas directamente por el público en general. Dicho servicio abarca emisiones sonoras, de televisión o de otro género.

Servicio telefónico: servicio que permite a sus usuarios comunicarse directa o temporalmente entre sí, por medio de aparatos telefónicos y circuitos de la red telefónica pública.

Servicio telegráfico público: servicio que asegura la aceptación y remisión de despachos y telegramas con brevedad y a corta o larga distancia a través de los telégrafos.

⁶¹ Alvarez Rodríguez, Julio F. "Aspectos tributarios relevantes de los servicios de telecomunicaciones". Memorias de las XXIV Jornadas Colombianas de Derecho Tributario. Instituto Colombiano de Derecho Tributario. Tomo I. Cartagena de Indias 23 al 25 del 2000, p. 20

Servicio télex: servicio telegráfico que permite a sus usuarios comunicarse directa o temporalmente entre sí por medio de aparatos arrítmicos y circuitos de la red telegráfica pública”.

4.1.1. EL TELEX

Según la Enciclopedia Salvat proviene de la contracción de las voces inglesas “teleprinter”, “teleimpresor” y “exchange communication”.

Sistema de comunicación telegráfica mediante teletipos, que permite a los usuarios su interconexión mediante centrales automáticas. Presenta sobre la telefonía la ventaja de poder recibir los mensajes en ausencia del abonado, ya que su aparato entra automáticamente en funcionamiento para recibir la información.

Ha sido frecuentemente utilizado en operaciones mercantiles desde hace más de un siglo, favorecido por la existencia de normas internacionales que regularon su empleo. Pero el alto costo de las tarifas, que obligaba a enviar informes resumidos y luego el texto completo se remitía por correo común, provocó prácticamente su caída en desuso, cediendo lugar a otros sistemas.

4.1.2. EL FAX

Permite la conexión escrita a distancia, a través de la descomposición del documento de papel en una señal analógica (o digital) que viaja a través de la red telefónica, siendo recibida por otro aparato de fax que realiza la operación inversa.

Freire Aurich⁶² lo reputa un medio de teletransmisión electrónica de un ejemplar documental que se materializa a través de ondas electromagnéticas registradas por el aparato receptor del destinatario sobre un soporte de papel.

La máquina emite, una vez enviado el documento, una constancia de la transmisión en la que comunmente figura la fecha y hora de remisión, el nombre del receptor, número de páginas enviadas, tiempo que llevó la comunicación, y si se concretó, dando un OK, o no.

⁶² Freire Aurich, Juan F. “Requerimiento extrajudicial efectuado mediante fax. Su eficacia probatoria, allanamiento e imposición de costas”. La Ley T.1999-A, p. 184

Negroponte⁶³ comenta que cuando surgió el e-mail poca gente estaba informáticamente alfabetizada, por lo que no sorprende que fuera superado por el fax, especialmente durante la década del 80. Los motivos del éxito de éste último fueron su uso relativamente sencillo. No obstante, para este autor las ventajas del correo electrónico superan lejos a las del fax, tal como lo demuestra su actual uso generalizado, rapidez, economía, posibilidades de digitalización y de modificación del texto.

4.1.3. EL MODEM

Hasta hace poco, una computadora podía compartir información sólo con otras si estaban conectadas entre sí formando una red local. Estas redes estaban limitadas a un espacio físico concreto (por ejemplo, una oficina, un mismo edificio).

El modem (MODulador-DEModulador) es el periférico que permite la intercomunicación de computadoras por medio de una línea telefónica para que los datos sean transmitidos a través de ésta, posibilitando las redes telemáticas privadas, las autopistas informáticas y por último, la gran red de redes: internet.

La forma que maneja los datos un ordenador es diferente a como lo hace una transmisión telefónica, por ello interviene este aparato que transforma los datos de un sistema al otro: cuando convierte el lenguaje numérico de la computadora al audible de la línea telefónica se dice que “modula”, y en el proceso inverso (de la línea telefónica al computador) “demodula”.

4.1.4. LAS REDES TELEMATICAS

4.1.4.1. EL INTERCAMBIO ELECTRONICO DE DATOS (EDI)

La sigla EDI proviene de las palabras en inglés “Electronic Data Interchange”, cuyo equivalente en castellano es el IED o “Intercambio Electrónico de Datos”.

Surgió en Estados Unidos en la década del '70, en primer término dentro del sector del transporte. En la década siguiente se popularizó en el comercio al por mayor, la industria

⁶³ Negroponte, Nicholas *Ser digital (being digital)*. Ed. Atlántida, p.191

(especialmente automotriz, del transporte aéreo y del turismo), la venta al detalle, el sector bancario y el de seguros.

Consiste en la conexión de equipamientos informáticos dentro del campo interno de una empresa o bien interempresarialmente por medio de la estandarización de los protocolos a fin de lograr una base común para el intercambio de información comercial en sentido amplio, incluyendo consultas, órdenes y finalmente propuestas y aceptaciones, mediante mensajes normalizados, es decir con un formato standard, previamente admitido como mecanismo válido de comunicación, de gestión y de eventual ligamen contractual.⁶⁴

Se han señalado los siguientes efectos positivos⁶⁵:

- * Reducción de costos burocráticos, en la confección del documento, y del papeleo al eliminar la necesidad de copiar manualmente los datos repetidas veces, minimizándose los errores inherentes a la redigitación.

- * Aumento en la rapidez del intercambio de información, permitiendo así la introducción de nuevas prácticas de gestión, tales como la entrega "justo a tiempo".

- * Automatización de los procedimientos.

Un rasgo distintivo es la adopción de normas internacionales utilizadas en la arquitectura de las redes informáticas para el cruce de los datos independientemente de los equipos o programas usados. El diseño de un parámetro mundial para el lenguaje del EDI debe su inicio a los esfuerzos de la Comisión Económica para Europa (CEPE) y de la Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo (UNCTAD).

Actualmente existe una norma universal, el UN/EDIFACT proveniente de las siglas UN ("Naciones Unidas", que es el organismo responsable de la puesta en marcha y del desarrollo continuado de este estándar), EDI ("Electronic Data Interchange"), y FACT ("For Administration, Commerce and Transport", que indica su aplicación a la administración, el comercio y el transporte internacionales). Su misión es construir en una configuración organizada los elementos de información que pasan de una computadora a otra. Tal como en

⁶⁴ Instituto Latinoamericano de Alta Tecnología, Informática y Derecho (ILATID). Seminario EDI'90: Intercambio electrónico de datos. Aspectos técnicos y jurídicos. Buenos Aires, 29 de noviembre de 1990, p. 10.

⁶⁵ Instituto Latinoamericano de Alta Tecnología, Informática y Derecho (ILATID). Seminario EDI'90: Intercambio electrónico de datos. Aspectos técnicos y jurídicos. Buenos Aires, 29 de noviembre de 1990, p. 18.

un lenguaje natural, el UN/EDIFACT especifica la forma de agrupar 'palabras' en 'oraciones', y éstas en 'documentos', acorde a reglas de sintaxis gramaticales preestablecidas.⁶⁶

4.1.4.2. INTERNET: RESEÑA HISTORICA Y CARACTERISTICAS

La tecnología denominada internetworking, de ahí deriva el nombre de internet, es la rama de las telecomunicaciones que se ocupa de la comunicación entre redes heterogéneas.

En sus orígenes internet fue concebida con fines militares. Durante la guerra fría los norteamericanos, preocupados porque un eventual ataque nuclear ruso destruyera su sistema de transmisiones, decidieron instalar una red de extenso recorrido. Así el Departamento de Defensa de Estados Unidos creó la Agencia de proyectos de Investigación Avanzada, o Advanced Research Project Agency (ARPA), cuya finalidad era lograr una red resistente. Se la denominó "Arpanet" y en un principio conectaba solo algunas universidades que habían servido como prueba del proyecto.⁶⁷

Comenzó a notarse en el ámbito académico su utilidad para intercambiar datos y mandar archivos informáticos desde diversos lugares del planeta.

Alrededor de 1984 la Arpanet pasó de la agencia ARPA a la órbita de la National Science Foundation (NSF), que creó cinco centros de cálculo equipados con supercomputadoras para permitir a toda la comunidad científica acceder a la información almacenada. Cada centro universitario importante estableció una conexión con la red constituida por la NSF, la cual fungió como esqueleto o circuito principal para el tráfico de todas esas subredes. Con el fin de administrar e incrementar la capacidad de la red de la NSF, se garantizó un contrato con Merit Network Inc, IBM y NCL en 1987. Pero desde 1992, la NSF retiró su inversión, dejando abierta la posibilidad para otro tipo de financiamiento y, por lo tanto, a otros usos.

⁶⁶ Gould, Rober "El significado para América Latina del UN/EDIFACT". Seminario EDI'90: Intercambio electrónico de datos. Aspectos técnicos y jurídicos. Buenos Aires, 29 de noviembre de 1990. Instituto Latinoamericano de Alta Tecnología, Informática y Derecho (ILATID)., p. 17.

⁶⁷ La ARPA ha generado un grupo de estándares que especifican los detalles de cómo se comunican las computadoras, así como un grupo de reglas para interconectar redes y para rutear el tráfico, conocido de manera oficial como grupo de protocolos de internet TCP/IP. Cualquier clase de ordenador: PC, Mac, y los mainframes pueden sumarse a la red en la medida que se utilicen estos protocolos.

Olivier Hance⁶⁸ explica que después de los investigadores universitarios y empleados de instituciones públicas, las compañías privadas y los individuos han visto los beneficios de viajar a través de las redes. Antes prohibido, el uso comercial ha ido incrementándose notoriamente en los últimos años, contrariamente al espíritu inicial de Internet.

Entre las características más sobresalientes de la supercarretera de la información se encuentran:

a) La interactividad, al permitir su utilización de ambos lados de la conexión (emisor y receptor). Se seleccionan los temas con una gran dosis de participación del usuario que no sólo recibe datos como con la TV o la radio, sino que contribuye en la construcción de la aldea global publicando sus páginas web, expresando sus opiniones en los distintos foros de discusión y grupos de noticia, solicitando o brindando información por correo electrónico, etc.

b) Es un medio caótico ya que nadie manda, la comunicación es horizontal, no jerárquica (no existe una computadora central o autoridad única que la gobierne).

Pero no todos coinciden que es un sistema anárquico. Edmond De Moor⁶⁹ nos dice que: "Inherente al hombre, a su conducta y a sus juicios, la ley es la reflexión de la sociedad. Y esta sociedad no es monolítica en su acercamiento a internet. Algunos desean monitorear y regular con severidad todas las actividades en la red, otros desean que todo quede sin restricciones. Tal es la subjetividad de la democracia".

Olivier Hance⁷⁰ opina que detrás de las máquinas hay personas cuyas conductas y relaciones deben cumplir con la ley y, en la medida de lo posible, con un código de ética.

Existen instituciones internacionales independientes que colaboran en la organización de la red desde el punto de vista administrativo, y con funciones más bien consultivas o de registro, que directivas, (vgr. la Internet Society (ISOC), El Consejo de Arquitectura de Internet, o Internet Architecture Board (IAB), la Network Information Center (NIC), La Fuerza de Tareas de Ingeniería en Internet, o Internet Engineering Task Force (IETF).

c) La apertura indiscriminada de esta comunidad, que no se integra a partir de condiciones geográficas, políticas, sociales, etnográficas, etc., sino que está abierta a todos, es global.

⁶⁸ Hance, Olivier *Leyes y negocios en internet*. Ed. Mc Graw Hill, p. 40.

⁶⁹ Prólogo de *Leyes y negocios en internet*. Hance, Olivier. Ed. Mc Graw Hill.

⁷⁰ Hance, Olivier *Leyes y negocios en internet*. Ed. Mc Graw Hill, p. 33.

Constituye un nuevo paradigma en materia de comunicaciones, provocando importantes cambios sociales acorde con el proceso de integración.

Su disponibilidad a escala universal facilita el acceso generalizado y económico, sin más requisitos que los medios técnicos necesarios. Se requiere de una computadora o un portátil, el browser (software necesario para 'navegar'), y un modem para la línea telefónica o un cablemodem. El modem no es necesario cuando se conecta por la veloz línea digital.⁷¹

Por supuesto, se debe contar con un proveedor de acceso a internet, pues para acceder a la red se necesita la conexión a través del servidor de nuestro proveedor. Los hay gratuitos, y otros que exigen una cuota periódica. En este caso se debe firmar un contrato de suscripción, en general con un formato standard y bastante sencillo, que especifica la identidad del usuario, una descripción del servicio deseado (velocidad de comunicación, canal de comunicación digital o analógico, acceso a un buzón electrónico, etc.), el costo y método de facturación.

A su vez, existen los proveedores de servicios, o Internet Service Provider (ISP), que ofrecen una gama infinita de disponibilidades.

4.1.4.2.1. ALGUNOS ASPECTOS OPERATIVOS

No existe una única red que una a todos los usuarios finales, sino que existen diferentes tipos de éstas que se interconectan mediante internet. Las redes se rigen por dos principios: interconectividad, entre dos o más computadoras con capacidad de intercambiar información y compartir recursos, y autonomía de cada componente respecto del resto.

Existen varias clases de redes:

- i) de área local, o Local Area Network (LAN), generalmente se utilizan para oficinas, edificios, o entre algunos edificios.
- ii) de área ancha, o Wide Area Network (WAN), es producto del enlace de unas LAN con otras, de amplia cobertura, incluso a nivel de un país o grupo de países.
- iii) de área metropolitana, o Metropolitan Area Network (MAN), de alcance intermedio entre las dos anteriores, permite la conexión de sistemas a nivel urbano.

Internet ha sido diseñada en función a la descentralización, rigiéndose por la relación cliente-servidor. Existe un grupo de computadoras servidoras (servers) que almacenan infinidad de

⁷¹ Internet no está atada a un tipo de tecnología en particular, el tráfico que circula por la misma también puede viajar por los sistemas de cable de TV, vínculos satelitales o los cables de fibra óptica.

información proveniente de individuos, instituciones, empresas, etc. y otro grupo que accede a la misma, efectuando peticiones de servicios que se lo denomina 'cliente' (client). El servidor es cualquier tipo de ordenador (PC, mainframe) que maneja las aplicaciones, el almacenamiento, la seguridad y la adaptabilidad para agregar nuevos clientes a la red.

Quiróz Fernández⁷² comenta que las computadoras personales (PC) tienen una mejor relación precio/rendimiento que las grandes. Las mainframes computers (ordenadores grandes, del tamaño de un cuarto) son aproximadamente 10 veces más rápidas que las personales, pero cuestan mil veces más. Este gran desequilibrio ocasionó la construcción de sistemas compuestos por PCs, una por usuario, con los datos guardados en una o más máquinas servidoras de archivos compartidos. En este modelo los usuarios se denominan clientes, y el arreglo completo se llama modelo cliente-servidor.

La información enviada por la red no llega directamente a su destino (otra computadora), sino que es dividida en 'paquetes', por lo que intervienen en esta cadena los encaminadores o routers, que son un conjunto de ordenadores encargados de direccionar los paquetes de información por el camino adecuado.

Se ha creado el protocolo IP (Internet Protocol) que etiqueta cada paquete con la ubicación apropiada. Cada ordenador conectado a internet tiene una dirección IP consistente en una secuencia de cuatro números, cada uno de los cuales puede tomar valores entre 0 y 255, separados por puntos. Esta combinación es única y exclusiva a nivel mundial. EL IP es la subyacente dirección numérica como puede ser: 192.99.247.45

Para navegar por la red e identificar a los hosts⁷³ y a las páginas web que la componen, el usuario utiliza un mecanismo más sencillo y fácil de recordar: el sistema de nombres de dominio (Domain Name System o DNS), compuesto por letras, números y ciertos caracteres (guiones) dividido en varios niveles, separados por un punto y sin espacio. La secuencia de datos es jerárquica: de izquierda a derecha va de lo particular a lo general.

Está formado un dominio de segundo nivel (second level domain o SLD) conformado por un nombre o alguna identificación (de una persona, empresa, marca de un producto, etc.).

El primer nivel (top level domain o TLD) está integrado por:

⁷² Quiróz Fernández "El proceso ante los documentos electrónicos con firma digital". Temas de Derecho Procesal.Rev. de Doctrina 2, año 1- N° 2 – mayo 2000, p. 59. Colegio Público de Abogados de la Capital Federal.

⁷³ Host (se traduce al castellano como anfitrión) es cualquier computador que conectado a internet envía y recibe información a otro. También, se hace referencia a una computadora con el término más técnico de nodo.

Dominios genéricos:⁷⁴

- .com (empresas y entes comerciales)
- .net (proveedores de servicios de internet)
- .org (organizaciones no gubernamentales)

Dominios especiales:

- .edu (instituciones educativas)
- .int (organismos internacionales que surgen de convenios o tratados)
- .gov (del inglés government o gobierno)
- .mil (instituciones de orden militar)

Dominios regionales, cuya convención proviene de la norma ISO 3166, entre otros encontramos:

- .ar (Argentina)
- .es (España)
- .us (Estados Unidos)
- .uk (Reino Unido)

4.1.4.2.2. DIFERENTES APLICACIONES DE COMUNICACIONES

A) EL CORREO ELECTRONICO (ELECTRONIC MAIL O E-MAIL)

Es otorgado por un proveedor de internet, en general en forma gratuita, quien asigna una casilla de correo con la dirección electrónica, compuesta por el nombre u otro identificador, el signo arroba @, que significa 'en', seguida del nombre correspondiente a la máquina servidora del proveedor, luego, alguna de las abreviaturas genéricas que hemos visto: com, gov, edu, org, y eventualmente, el código del país respectivo.

Hay sitios que ofrecen en forma gratuita el webmail, no se requiere estar suscripto a internet pues se lo puede sacar desde cualquier computadora –obviamente, conectada a la red. La dirección concedida es igual a la del correo electrónico que asigna el proveedor. La ventaja es

⁷⁴ Dado el crecimiento de la red, la Corporación de Asignación de Nombres y Números de Internet (Internet Corporation for Assigned Names and Numbers o ICANN) aprobó el 16/11/00 nuevas extensiones para una mejor identificación de la actividad buscada y para aliviar la saturación existente.

que se puede chequear el correo desde cualquier computadora del mundo, sin necesidad de configurar nada. Es una cuenta completamente anónima.

Funciona de la siguiente manera: el emisor lo remite a su servidor de correo electrónico (que puede ser el proveedor de acceso), el cual, a su vez, lo envía por la red al servidor de correo del destinatario, quien consulta su buzón.

Con su advenimiento se ganó en velocidad de transmisión y en economicidad pues el costo es el de una llamada local, aun cuando se envíe correo internacional o si se conecta a un servidor a miles de kilómetros.

Los documentos son en formato digital y pueden consistir en texto, imágenes, gráficos, etc.

Esta tecnología permite la comunicación entre personas distantes, aunque no necesariamente los ordenadores involucrados estén conectados a internet en el instante del envío de la correspondencia digital, bastando para ello que la misma llegue a destino para su posterior lectura cuando se vincule a la red.

En cuanto a la disposición final de los mensajes por parte del destinatario, las posibilidades son variadas, desde su eliminación sin haberlo previamente abierto, borrarlo tras leerlo, guardarlo, recuperarlo desde donde se lo archivó, reenviarlos, efectuarles modificaciones. También, se pueden filtrar los mensajes indeseables, en casos puntuales identificando al emisor a bloquear, o impedir el acceso generalizado de los “spam”, o publicidad no solicitada.

B) LA WORLD WIDE WEB (WWW, W3, O SIMPLEMENTE WEB)

En 1989 en el laboratorio de partículas CERN, en Ginebra, se desarrolló un sistema de conexión mediante hipertextos (saltos de una página a otra con sólo marcar con un ‘click’ del mouse en zonas determinadas). Están insertos en el texto y resaltados por palabras subrayadas, enmarcadas o en diferente color que nos remiten a una arborescencia hacia otros enlaces de hipertexto de otra zona del servidor o de un servidor diferente.

Surgió así la web, que es una “red o telaraña global”, por medio de la cual se “navega” por internet. Se compone de web sites (sitios), que incluyen una o más páginas de información diversa. La página principal o “home page” muestra el contenido completo que podrá encontrarse en el web site a través del menú de opciones, operando el mouse en alguna de ellas nos remitiremos a alguna otra página o sitio.

Para poder efectuar estos saltos hipertextuales se implementó el HTTP (HyperText Transfer Protocol), que es un protocolo que confiere determinado formato a los mensajes y que rige la relación cliente-servidor en el intercambio de datos.

El lenguaje usual en el que se escriben los hipertextos es el HTML (HyperText Markup Language), con especificaciones sobre la estructura del texto, el formato de representación y conexiones a otras partes de la web, que es interpretado por los browsers o navegadores.

Para localizar sus páginas se emplean los nombres de dominio, aunque éstos han pasado de ser una simple dirección electrónica a convertirse en un signo distintivo en materia comercial.

Los provechos de la web son múltiples aunque se destaca el potencial del comercio electrónico, que incluye la contratación de bienes y servicios desde la pantalla del computador, y la publicidad a través de la presencia virtual en un sitio, compuesto por una o más páginas a las que se puede acceder las 24 horas, los 365 días del año.⁷⁵

La publicidad tiene ciertas particularidades que la distinguen de la realizada por otras vías, en este medio se meritúan: el diseño atractivo, la cantidad de visitas que se efectuen al sitio, y las actualizaciones permanentes.

El consumidor abandona el rol pasivo que tiene en otros medios (radio, TV) a favor del poder de iniciativa: un simple click en la pantalla y podrá obtener información adicional de los productos ofertados, o hacer que desaparezca lo que considere impertinente, surge así el rol del 'consumidor-navegante', o 'internauta', que recorre el ambiente cibernético, eligiendo los sitios publicitarios a visitar.

C) TELNET

Es menos amigable, pero más poderosa al posibilitar a una computadora tomar el control de otra remota. Permite establecer una sesión de trabajo habitual desde nuestra máquina una vez conectada con el otro ordenador. Para tener acceso a este último se requiere una cuenta de usuario válida llamada 'identificador de usuario' (userid) y una palabra clave o password.

⁷⁵ Las actividades anteriormente descritas (compraventa de bienes y servicios y publicidad) también pueden desarrollarse por correo electrónico.

Su uso es esporádico y se utiliza especialmente para acceder a los servidores de bases de datos y a los servicios que pongan a disposición sistemas de información que operen por medio de otros métodos de búsqueda. En la mayoría de los casos está confinado a la consulta de información textual.

D) PROTOCOLO DE TRANSFERENCIA DE ARCHIVOS, O FILE TRANSFER PROTOCOL (FTP)

Fue uno de los primeros servicios desarrollados para internet. Es una versión reducida de telnet que brinda la posibilidad de transferir archivos entre computadoras distantes. Este sistema permite loguearse a un ordenador remoto, visualizar sus directorios, recuperar archivos (descargarlos), o cargarlos.

Los servidores FTP por lo general poseen una sección para que acceda cualquiera (dominio público), y algunas veces una sección privada, que sólo comprende a quienes tengan una autorización por medio de una contraseña.⁷⁶

E) GOPHER

Es una vía más de distribución de información dentro de internet para visualizar y copiar archivos, cuya funcionalidad es similar al FTP aunque consta de ciertos servicios adicionales. Es un sistema para búsquedas de material, que a través de una serie de menús facilita el acceso a cualquier tipo de datos, incluyendo los que proporcionan otras aplicaciones de internet.

Este servidor constituye el primitivo intento para integrar los varios recursos de la red. Aunque Telnet, FTP y Gopher, las primeras herramientas que permitieron la constitución de “bibliotecas electrónicas”, están siendo gradualmente sustituidas por la Web, que totaliza y extiende las características de cada una de ellas.⁷⁷

⁷⁶ Hance, Olivier *Leyes y negocios en internet*. Ed. Mc Graw Hill, p. 44.

⁷⁷ Hance, Olivier *Leyes y negocios en internet*. Ed. Mc Graw Hill, p. 44.

F) LAS LISTAS DE CORREOS

Lista de usuarios que quieren intercambiar información o ideas sobre temas específicos.

Cualquiera puede crear una lista de este tipo. En términos prácticos, se realiza la suscripción a la lista que se desee enviando un correo electrónico al administrador de la misma. Cada mensaje remitido por e-mail a la lista se distribuye automáticamente a la dirección electrónica de todos los suscriptores, por ende es un correo dirigido a un gran auditorio.⁷⁸

G) LOS GRUPOS DE DISCUSION

Conocido como foros o grupos de interés, tienen alguna similitud con el anterior: intercambiar ideas sobre algún tema en particular, además, cualquier usuario puede crear uno. La diferencia reside en que éstos no implican el uso del correo electrónico para enviar o recibir información. No radica en una plática en tiempo real ni directa entre los participantes.

Del menú de todos los grupos existentes, el usuario selecciona los de su agrado y se suscribe a ellos, y el software mantiene un registro de las consultas efectuadas por los demás. Luego, el podrá atender nuevos mensajes, replicar a las noticias con sus opiniones o formular preguntas.⁷⁹

H) UTILIDAD TALK

Permite la comunicación entre dos computadoras interconectadas que intercambian mensajes en forma interactiva en tiempo real.

I) INTERNET RELAY CHAT (IRC)

⁷⁸ Hance, Olivier *Leyes y negocios en internet*. Ed. Mc Graw Hill, p. 45.

⁷⁹ Hance, Olivier *Leyes y negocios en internet*. Ed. Mc Graw Hill, p. 45.

Su utilidad es análoga a la anterior, pero pueden utilizarla varias personas a la vez. A diferencia de los grupos de discusión, la comunicación por “charla” se realiza directamente entre computadoras interconectadas, pudiendo acceder solamente quienes estén conectados a la red durante la sesión, permitiendo mayor interacción.

4.1.4.2.2.1. LA LIBERTAD DE EXPRESION EN INTERNET

La Constitución Nacional en su artículo 14 garantiza que *“Todos los habitantes de la Nación gozan de los siguientes derechos conforme a las leyes que reglamenten su ejercicio: a saber: ...de publicar sus ideas por la prensa sin censura....”*.

El artículo 32 de la Carta Magna prescribe que *“El Congreso federal no dictará leyes que restrinjan la libertad de imprenta o establezcan sobre ella la jurisdicción federal”*.

Esta libertad de expresión configura en su formulación actual el principio de libre circulación de información, que descansa sobre tres libertades fundamentales: la de investigar, de difundir y de recibir informes y opiniones.

Se trata de lograr un adecuado balance entre la libertad de expresión, que comprende la libertad de opinión y de recibir o comunicar informaciones o ideas que necesita la sociedad para un funcionamiento democrático, y el derecho a la vida privada de todo individuo y a la protección de los datos que le conciernen. En la protección de un derecho no puede desconocerse por completo el derecho del otro.

El conflicto entre estas dos garantías es característico de la época moderna y se acentúa con la aparición de técnicas informáticas que permiten recoger informes en cantidad ilimitada y difundirla a gran velocidad.

Algunos servicios de internet pueden asemejarse a la prensa escrita y a otros medios como la radio y televisión, que gozan de tutela jurídica.

El Poder Ejecutivo dictó el decreto 1279/97 que en su artículo 1º declara que *“El servicio de internet se considera comprendido dentro de la garantía constitucional que ampara la libertad de expresión, correspondiéndole en tal sentido las mismas consideraciones que a los demás medios de comunicación social”*.

Pero existen limitaciones a esta garantía. Los mensajes enviados a un grupo de interés, artículos distribuidos por un periódico electrónico o archivos diseminados por FTP o por servidores web pueden ser difamatorios. Una comunicación que tiende a dañar la reputación de otra persona o la estimación que se le tiene en un ámbito dado puede acarrear obligaciones penales y civiles para el autor.

Comenta Olivier Hance⁸⁰ que la incitación a la violencia, enunciados obscenos, racistas o xenofóbicos, y, en general, cualquier ataque al orden y a la moral pública están prohibidos. El autor recuerda que los servidores que estimulaban la violencia fueron recientemente amonestados en Francia (calvacom).

4.1.4.2.3. *RESTRICCIONES AL MARKETING Y A LA PUBLICIDAD POR INTERNET*

La red, en cualquiera de sus aplicaciones, es un maravilloso foro para mejorar el prestigio de una firma comercial a través del estudio de marketing y publicidad por un novedoso medio que segmenta los mercados y su divulgación a esa audiencia en particular.

Frente al paradigma de marketing personalizado, se puede utilizar la historia de transacciones de un cliente almacenada en bases de datos para identificar patrones de compra y hacerle llegar una promoción efectivamente direccionada

Estas prácticas si se llevan a cabo por correo electrónico permiten llegar directamente al consumidor en cualquier parte del mundo y a muy bajo costo.⁸¹ No obstante, puede estar sujeta a ciertas restricciones.

La proliferación del correo comercial no solicitado, conocido como 'spam' o correo basura, consistente en publicidad remitida indiscriminadamente, puede minar la confianza del consumidor.

Aunque la mayoría de este tipo de correo masivo carga los costos en los proveedores de internet y en los destinatarios, el mayor riesgo es su extensa utilización para difundir información falsa y engañosa sobre productos y servicios ofrecidos.⁸²

⁸⁰ Hance, Olivier *Leyes y negocios en internet*. Ed. Mc Graw Hill, p. 110

⁸¹ Piénsese lo que se ahorra en imprimir catálogos customizados, usando información de bases de datos.

⁸² "Correo basura: elegir o ser elegido/a". Free noticias vol. 2 N° 22 -25/6/98. www.arnal.es

Olivier Hance⁸³ comenta que enviar mensajes publicitarios por correo convencional se tolera por los sistemas legales, pues no constituye hostigamiento mientras no sean contrarios al orden ni la salud pública. Pero cree que estos regímenes no pueden servir como fundamento para la autorización de las telepromociones por correo electrónico. La situación en la red es más parecida al envío de promociones por fax, donde los receptores que no hayan consentido aceptarlo, deben cubrir igualmente el costo del papel y el uso de sus máquinas. Las personas con dirección electrónica deben pagar al menos parte del gasto de transmisión para leer su correspondencia digital. Además, el envío repetido del correo comercial puede ocasionar la desaparición de otros mensajes, o al menos saturar el buzón y hasta causar daños.

Asimismo, el derecho del consumidor a su intimidad debe resguardarse frente al mal uso de la información personal que ha suministrado o a su difusión no autorizada.

Muchos países han establecido organismos de autorregulación para la publicidad, por cualquier medio, no solicitada. Podría adoptarse similar decisión en el contexto de internet. Algunas políticas y reglas que compendian los usos y comportamientos en la red reputan inadmisibles utilizar a ésta para interferir o molestar a otros usuarios.

El Senado norteamericano aprobó una legislación que exige a los remitentes de correo basura que se identifiquen en sus mensajes y que retiren de sus bases de datos a aquellos consumidores que así lo soliciten.⁸⁴

Con respecto al bombardeo de información en los diversos sitios de la red, un tribunal de Florida, EEUU, admitió a trámite una demanda popular multimillonaria contra el proveedor de servicios de internet (ISP), America Online (AOL), presentada en nombre de sus abonados que veían como aparecía publicidad en sus ordenadores mediante ventanas emergentes (pop – up). Según el abogado de los demandantes estas prácticas implican cobrar dos veces por parte de AOL: ‘recibe dinero de los anunciantes y de sus abonados’. Agregó que se debería poner los anuncios al final de la sesión y preguntar a sus clientes si quieren verlos.⁸⁵

Olivier Hance⁸⁶ se cuestiona si puede un anunciante ingresar a un grupo de interés para insertar anuncios completamente ajenos al tema del grupo. Si bien esta práctica no está prohibida, es molesta para los participantes por lo que las políticas y los buenos modales en la

⁸³ Hance, Olivier *Leyes y negocios en internet*. Ed. Mc Graw Hill, p. 143.

⁸⁴ “Correo basura: elegir o ser elegido/a”. Free noticias vol. 2 N° 22 –25/6/98. www.arnal.es

⁸⁵ “El tiempo de la publicidad es oro para todos”, Boletín Ecomder 2000 N° 2 –julio 2000. www.ecomder.com.ar

⁸⁶ Hance, Olivier *Leyes y negocios en internet*. Ed. Mc Graw Hill, p. 143.

red podrían regular tal comportamiento. Además, es desaconsejable para la propia imagen de la compañía esta intromisión no deseada por el resto.

Deben armonizarse las pautas legales y buscar una solución más integral en el contexto internacional, como puede ser el de la Organización Mundial de Comercio, que beneficie a los anunciantes, en la reducción de costos y la seguridad legal, y a los consumidores, al ofrecerles una amplia gama de productos y servicios con una mejor calidad de información.

4.2 ¿QUE CAMBIA EN EL DERECHO CON LOS MEDIOS ELECTRONICOS DE COMUNICACION?

Abordaremos las implicancias de los medios electrónicos de comunicación tanto en el comercio como en la contratación en general en el siguiente punto y en el Anexo V, respectivamente.

4.2.1. EL COMERCIO ELECTRONICO

La ley modelo de la CNUDMI⁸⁷ en su artículo 2º lo define como al intercambio de información comercial merced a la transmisión de datos a través de medios de comunicación electrónicos, ópticos o similares (como el telegrama, télex, fax, EDI, correo electrónico, etc).

De lo anterior se deduce que no es un fenómeno reciente, pero la expansión de internet le ha dado mayor notoriedad al transcurrir en un nuevo espacio llamado 'cibercomercio' (cybercommerce) o 'comercio digital'. Especial repercusión ha cobrado su desarrollo por la web, donde se exhiben en catálogos electrónicos una variada gama de productos y servicios que pueden ser contratados en sus páginas o sitios.

Internet es muy utilizado como el servicio de referencia más grande del mundo y como lugar interesante para visitar, pero su empleo para efectuar compraventas es hasta ahora incipiente.

Uno de los motivos es que los consumidores están acostumbrados a adquirir productos sobre la base de la vista, el tacto y el olfato, por lo que el desafío es la creatividad para atraer

⁸⁷ Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho mercantil internacional (CNUDMI). Ley modelo sobre comercio electrónico con la guía para su incorporación al derecho interno, 1996.

potenciales compradores en un medio donde solo uno de los sentidos, la vista, cobra plenitud frente a la pantalla de la computadora.⁸⁸

Al mismo tiempo está latente el temor de que la mercancía que se reciba no se corresponda con lo solicitado, y que no se logre la devolución del dinero en caso de insatisfacción.

En la medida en que se facilite el movimiento en el ciberespacio para ahorrar tiempo, y se asegure la entrega puntual de productos de calidad, a precios marcadamente más bajos y con seguridad en las transacciones, el futuro de las compras por internet estará garantizado.

4.2.1.1. PRINCIPALES OBSTACULOS AL COMERCIO ELECTRONICO

Del amplio espectro del comercio electrónico, analizaremos a la contratación electrónica y telemática de bienes y servicios.

La seguridad y calidad de la información transmitida viene determinada en buena medida por el tipo de canal de comunicación elegido, con real incidencia en la contratación al requerirse un marco jurídico que ofrezca las garantías necesarias.

Existen algunos obstáculos que son comunes a todo tipo de comunicación electrónica y que puede resumirse en los siguientes:

- * El consentimiento por medios electrónicos: determinación del momento y lugar de conclusión del acuerdo
- * La forma y prueba: valor probatorio del documento electrónico e imputación de la autoría de los actos jurídicos. Técnicas que aseguren la autenticidad e integridad de la información
- * Seguridad en los medios de pago electrónicos
- * Revisión de las normas sobre propiedad intelectual
- * Aspectos de la fiscalidad internacional en materia de contratación electrónica

⁸⁸ Fram, E. Y Grady, D., "Las ventas por internet. ¿Los 'navegantes' se convertirán en compradores?". Gestión N°4 -julio, agosto 1996, p.128.

ANEXO V
ELEMENTOS DE LOS CONTRATOS ELECTRONICOS

Un acuerdo privado, sea celebrado en papel o en soporte electrónico, es el mismo en su naturaleza sólo varía la forma en que las partes exteriorizan su voluntad. Por lo que desde un análisis estático se observa que los elementos esenciales desarrollados por la teoría general del derecho privado rigen en este terreno, (ver Anexo III).

Un enfoque dinámico del fenómeno nos demuestra que cada vez son más las transacciones que se realizan por medios de transmisión de datos, siendo aceptadas de hecho, aunque no siempre de derecho. Esto trae aparejado algunas dificultades en cuanto a la adaptación de la legislación vigente, muchas veces superada por el devenir de los acontecimientos.

Por ello, nunca más atinada la frase del jurista francés Josserand, que afirma: "...o el derecho contempla la realidad o la realidad se queda sin derecho...".

El empleo de técnicas electrónicas de comunicación ha impactado en la teoría general de los contratos, en especial en los siguientes aspectos, que serán tratados separadamente:

A) La formación del acuerdo: **consentimiento electrónico**, e incidencia de los medios respecto al momento y lugar de su perfeccionamiento, y el régimen jurídico aplicable.

B) La **forma y prueba**, dada la progresiva sustitución del papel y de la firma manuscrita.

En cuanto al **objeto** de este tipo de contratación no reviste mayores comentarios, la prestación prometida debe encuadrar en el marco de la ley, cumplir con el orden público, la moral y buenas costumbres. También, la **causa-fin** que lo inspira debe ser lícita.⁸⁹

Se exige que la declaración de voluntad no esté viciada, y que se tenga capacidad legal para realizar estos actos jurídicos.

Puede ocurrir que quien contrate por algún medio electrónico sea un incapaz. Olivier Hance⁹⁰ pone el ejemplo de internet, donde el vendedor o proveedor no puede estar seguro que el

⁸⁹ Hance, Olivier comenta que la contratación de los servicios de pornografía y los juegos puede acarrear conflicto al no cumplir con tal criterio en ciertos países. *Leyes y negocios en internet*. Ed. Mc Graw Hill, p. 158.

⁹⁰ Hance, Olivier *Leyes y negocios en internet*. Ed. Mc Graw Hill, p. 157.

usuario que está del otro lado sea mayor de edad. El menor adquiere así algún producto ofrecido por la red, abonando con la tarjeta de crédito de sus padres sin su consentimiento.

Recordemos que los menores, no emancipados, sólo pueden adquirir derechos y contraer obligaciones por medio de su representante legal (padres o tutor), (artículos 54, 55, 56 y 57 del Código Civil). Pero por el juego armónico de los artículos citados y los correspondientes a las obligaciones en general, en especial el artículo 512 del Código Civil que dice: *“La culpa del deudor en el cumplimiento de la obligación consiste en la omisión de aquellas diligencias que exigiere la naturaleza de la obligación, y que correspondiesen a las circunstancias de las personas, del tiempo y del lugar”*, los padres o los titulares de las tarjetas de crédito serán responsables del pago.⁹¹

5.1. EL CONSENTIMIENTO ELECTRONICO

Un contrato surge de la conformidad de voluntades. La doctrina ha señalado dos estadios en la formación del consentimiento: la fase precontractual y el acuerdo propiamente dicho. Se prosigue con la ejecución del contrato.

La existencia de tratativas preliminares o anuncios sólo demuestran el ánimo de contratar una vez que se estudien en profundidad las condiciones y se formule una oferta válida. Es muy frecuente el envío de promociones a un número indeterminado de personas por fax, o por e-mail, pero constituye simplemente un mailing o técnicas de publicidad.

La oferta electrónica se ha definido como aquella declaración unilateral que una persona realiza a través de medios de comunicación electrónicos y/o informáticos invitando a otra a la celebración de una convención que quedará perfecta con la sola aquiescencia de ésta.⁹²

Puede manifestarse verbalmente, e incluye la efectuada por teléfono o por videoconferencia.

Por forma escrita de la oferta y aceptación electrónicas, debe entenderse incluida a aquella en la que el texto alfanumérico o gráfico está expresado en lenguaje de bits. Este es un aspecto

⁹¹ En el Reglamento General de Clientes del Servicio Telefónico Básico, artículo 11 expresa: *“El cliente es responsable por el buen uso de su servicio telefónico y de los pagos que puedan corresponder”*.

⁹² Carrasco Blanc, Humberto “Aspectos de la formación del consentimiento electrónico”. Revista electrónica de derecho informático N° 12- julio 1999. www.publicaciones.derecho.org

íntimamente relacionado con la problemática del documento electrónico y su consideración como documento escrito.

A su vez, puede ser a persona/s determinada/s o indeterminada. Con respecto a esta última modalidad, están cobrando fuerza los ofrecimientos on line de productos y servicios al público a través de páginas web (por catálogos en pantalla). Se accede a la información al navegar por la red, visitando los sitios que invitan a los usuarios a contratar siguiendo cierto procedimiento.

Es muy frecuente que las empresas vendedoras de productos utilicen contratos de adhesión en los que estipulan todas las cláusulas del acuerdo debido a la imposibilidad de negociar, en cada caso, los términos de una transacción que se realiza a distancia y con multitud de usuarios. Se exhiben las condiciones generales de contratación en los sitios web y al visitante solo le queda aceptarlas o no.

La primera decisión judicial que avaló los contratos por internet fue dictada por un juzgado californiano en el caso "Hotmail contra Vans Money pie Inc."⁹³. Se aclaró que consisten en un texto que indica las condiciones en las que se va a prestar el servicio o se va a suministrar el producto, con un botón en el que aparece la opción 'aceptar', 'ok' o 'estoy de acuerdo'. Son los llamados 'click-wrap agreements' o 'point-and-click agreements', ya que dependen del acto de apretar la tecla de aceptación que figura en la página web. La dificultad de estos acuerdos estriba en que no existe una firma o muestra de consentimiento que se conserve como prueba de la conformidad del usuario. No obstante, la mayoría de las transacciones electrónicas se basan en esta modalidad. El tribunal entendió que había suficiente base documental para apreciar la validez del contrato, fundando su decisión en las condiciones de celebración del convenio consentidas al presionar el botón de un formulario electrónico.

Olivier Hance⁹⁴ afirma que a menos que el vendedor en internet estipule que no está haciendo una oferta, la mayoría de los sistemas legales europeos y norteamericanos consideran que se ha hecho una oferta comercial y que su aceptación por el comprador constituye el cierre de un contrato de obligación legal.

Uno de los requisitos de la oferta es que debe ser hecha a persona/s determinada/s, artículo 1148 del Código Civil.

⁹³ Ribas, Xavier "Spam y validez de los contratos celebrados a través de Internet". www.onnet.es

⁹⁴ Hance, Olivier *Leyes y negocios en internet*. Ed. Mc Graw Hill, p. 154.

Pero ya Mosset Iturraspe⁹⁵ había reconocido que el tráfico negocial imperante en nuestros días hace que no se pueda prescindir de la formación del consentimiento a través de condiciones generales negociales, como ocurre con la contratación por medio de aparatos automáticos, “el tráfico de ventanillas” –aprehensión de billete o vale y entrega de precio- e, incluso la exposición de mercaderías en vidrieras con indicación del precio.

Entre los fundamentos esgrimidos por el Proyecto de Unificación Civil y Comercial, comisión creada por decreto 685/95, se aduce que en consonancia con los proyectos de unificación anteriores y a tono con el derecho comparado (Convención de Viena sobre Compraventa Internacional de Mercaderías de 1980, los principios de UNIDROIT, el anteproyecto de Código Europeo de Contratos (art.13 inc.1), el Contract Code (art.15) y los principios del Derecho Europeo de Contratos (art.2.201) en cuanto al destinatario de la oferta se admite que sea dirigida a persona no determinada sino determinable (al público) con tal que indique la intención de contratar del emisor y contenga las precisiones necesarias para establecer los efectos que producirá el convenio, si llega a ser aceptada. (Artículos 922 y 923 del Proyecto).

Su regulación efectiva nace con la ley de defensa del consumidor N° 24.240 (B.O. 15/10/93) que estableció en su artículo 7° que: *“La oferta dirigida a consumidores potenciales indeterminados, obliga a quien la emite durante el tiempo en que se realice, debiendo contener la fecha precisa de comienzo y de finalización, así como también sus modalidades, condiciones o limitaciones.*

La revocación de la oferta hecha pública es eficaz una vez que haya sido difundida por medios similares a los empleados para hacerla conocer”.

El artículo 33 define a la venta por correspondencia como *“...aquella en la que la propuesta se efectúa por medio postal, telecomunicaciones, electrónico o similar y la respuesta a la misma se realiza por iguales medios”.*

La aceptación electrónica es aquella declaración unilateral de voluntad realizada a través de medios de comunicación electrónicos y/o informáticos manifestando su conformidad a la propuesta recibida.⁹⁶

En cuanto a la retractación de la oferta o de su aceptación electrónica rigen los artículos 1150 y 1155 del Código Civil, respectivamente. La ley de defensa del consumidor estipula los requisitos para la revocación de la oferta al público en el mencionado artículo 7, y en su

⁹⁵ Mosset Iturraspe, Jorge “Contratos”. Ediar S.A. Editora 1987, p. 99.

⁹⁶ Carrasco Blanc, Humberto “Aspectos de la formación del consentimiento electrónico”. Revista electrónica de derecho informático N° 12- julio 1999. www.publicaciones.derecho.org

artículo 34 confiere al consumidor el derecho de revocar la aceptación durante el plazo de cinco días corridos, contados a partir de la fecha en que se entregue la cosa o se celebre el contrato, lo último que ocurra, sin responsabilidad alguna.

Se ha dicho que en el caso de ofertas on line resulta difícil que se pueda producir su retractación, dado que el comprador realiza la operación en el mismo momento que accede a la respectiva página web, (ya que la aceptación se envía por formularios a los que se suscribe por medio de hipertextos). Sólo sería viable si el cliente no adquiere de inmediato el producto, y cuando recurre nuevamente a la página se encuentra que la propuesta no está o ha cambiado en cuanto a las condiciones.⁹⁷

La normativa citada es de aplicación nacional. Olivier Hance afirma que las leyes generales y las leyes específicamente aplicables al comercio de larga distancia o a cierto producto o servicio, por lo general se aplican a internet. Tan pronto como se celebre un contrato entre un consumidor y un comerciante, la transacción queda regulada detalladamente por la ley de protección al consumidor.⁹⁸

La cuestión se complica en la contratación internacional, en expansión actualmente, y que requiere un análisis pormenorizado por lo que será abordada en el punto 5.1.2.

Para considerar a una contratación como electrónica, el consentimiento -formado por oferta y su aceptación- debe materializarse por cualquier medio de comunicación de este tipo (ej. fax).

Si se intercomunican computadoras, como en el caso del EDI e internet, suelen diferenciarse dos situaciones: si el ordenador es un instrumento que se limita a transmitir una voluntad ya perfeccionada, no se presentan dificultades pues se asimila al negocio vía télex, o por correspondencia, por ejemplo. Pero si es el propio ordenador el que decide el contenido de la regulación de los intereses, añadiendo diferentes aspectos, estamos ante una toma de decisión mecánica de la máquina.

Existe experiencia en EDI de contratación efectuada sin intervención humana: la computadora que administra los valores del comprador hace automáticamente los pedidos al vendedor cuando es necesario, y la computadora receptora constata si el formato es el correcto y

⁹⁷ Carrasco Blanc, Humberto "Aspectos de la formación del consentimiento electrónico". Revista electrónica de derecho informático N° 12- julio 1999. www.publicaciones.derecho.org

⁹⁸ Hance, Olivier *Leyes y negocios en internet*. Ed. Mc Graw Hill, p. 161.

confirma el pedido. El ordenador del vendedor puede estar programado para aceptar determinadas órdenes, por ejemplo hasta cierta suma de dinero.⁹⁹

Al decir de Davara Rodríguez¹⁰⁰ se cumplen, en principio, todos los elementos de la formación del acuerdo. El ordenador solamente lleva a la práctica, sin capacidad de modificación, la voluntad que una persona plasmó en una serie de variables de un programa informático y lo único que hace es enviar una información si se dan esos requisitos, quitando al hombre la tarea rutinaria de comprobar que se hallan cumplido todos ellos. Sería similar a la figura del mandato, en la que indicamos a una persona que, en nuestro nombre, efectúe determinada operación cuando se den ciertas condiciones. Aceptado por las partes, se manifestará así el consentimiento por el concurso de la propuesta y su confirmación mediante un diálogo entre ordenadores.

5.1.1. MOMENTO DE PERFECCIONAMIENTO DEL CONSENTIMIENTO ELECTRONICO: ¿CONTRATO ENTRE PRESENTES O ENTRE AUSENTES?

En la distinción del momento del perfeccionamiento del consentimiento, tiene incidencia el medio de comunicación escogido.

Recordemos que si las partes se hallan en un mismo lugar y se transmiten verbalmente sus declaraciones, y en general, en todas las situaciones en las que exista simultaneidad entre la oferta y su aceptación, se reputa contratación entre presentes, (artículo 1151 Código Civil).

El consentimiento prestado por teléfono se considera entre presentes pues, aunque los sujetos estén distantes, se intercambian las declaraciones coetáneamente. No obstante, en lo relativo al lugar, en virtud del espacio que media entre las partes se lo reputa entre ausentes, perfeccionándose en donde se emitió la aceptación, (artículo 1154 del Código Civil)¹⁰¹

⁹⁹ En el caso 'Star Farm Mutual Auto. Ins.Co.v. Bockhurst' 453 F2d.533 (1th Cir.1972) se resolvió que la compañía de seguros queda obligada por la respuesta automática a la solicitud de renovación de la póliza, pues la computadora obra de acuerdo a las instrucciones de su operador. Sobre el tema, el borrador de la reforma al Uniform Commercial Code (del 1/10/95) propone establecer que en el caso de intercambio de mensajes electrónicos, el contrato existe desde que el emisor recibe un mensaje que implique aceptación; pero no hay contrato si la respuesta solamente acusa recibo de la propuesta. Brizzio, Claudia "Contratación electrónica y contratos informáticos". La Ley 9/2/00, p. 2.

¹⁰⁰ Davara Rodríguez, Miguel A. *Derecho Informático*. Aranzadi editorial, 1993, p. 196.

¹⁰¹ Mosset Iturraspe, Jorge "Contratos". Ediar S.A. Editora 1987, p. 108.

La aplicación telemática de videoconferencia posee gran inmediatez al permitir una interacción en forma similar a la conversación telefónica y mediar un diálogo dinámico, con el agregado de la imagen. Por lo que son aplicables las afirmaciones con relación al teléfono.

Si durante una comunicación por “charla” o chats que se realiza directamente entre computadoras interconectadas a internet, uno de los sujetos realiza una oferta y el otro la admite al momento, estamos en presencia de un contrato entre presentes.¹⁰²

Si las computadoras dialogan entre sí, sin la intervención humana, a través de programas previamente cargados en el estadio precontractual, el negocio se perfeccionará instantáneamente siempre que las respectivas ofertas y aceptación, ya programadas, se inserten y sean coincidentes en las condiciones predeterminadas. Este intercambio de voluntades es inmediato, pero por vía automática.¹⁰³

Si entre los contratantes media una distancia de tiempo y espacio, nos hallamos ante un convenio entre ausentes. Dentro de esta categoría se puede recurrir a distintas vías: el nuncio, mensajero, agente, correspondencia epistolar, telégrafo, cintas magnetofónicas, los medios electrónicos.

El Código Civil sólo menciona los agentes o correspondencia epistolar, artículos 1147 y 1151

En el proyecto de reformas de 1936 se alude al medio telegráfico. Además, la doctrina ha entendido que el alcance de la ‘correspondencia epistolar’, no sólo se refiere a las cartas, sino que incluye a los telegramas, y otras vías de comunicación, como el télex, no existentes al momento de sancionarse el Código Civil (1869).

El Código de Comercio, (más moderno), prevé en su artículo 214 que la correspondencia telegráfica se regirá por las mismas disposiciones relativas a la epistolar para la celebración de los acuerdos y demás efectos jurídicos.

La conformidad prestada por fax o por correo electrónico debe asimilarse a la correspondencia por el desfase en los tiempos, que aunque suele ser ínfimo, impide un intercambio

¹⁰² La inmediatez se refiere a que la aceptación debe hacerse en la misma conversación y no a la rapidez en que cada sistema la decodifica. Gago, Fernando “¿Cuáles son las implicancias jurídicas que acarrea la utilización de algunas herramientas de internet? El consentimiento en internet”. Revista del Colegio Público de Abogados de la Capital Federal N° 32 –marzo 2000, p.18.

¹⁰³ Di Filippo, María Isabel “La manifestación de voluntad por medios electrónicos ‘Soportes’ de los mensajes digitalizados. ‘Atomización’ de la información” La Ley 15/4/99, p. 2.

simultáneo de declaraciones de voluntad (por ejemplo, por problemas de congestión e interoperabilidad de las redes y de compatibilidad de los sistemas).

Si en la intervención de ordenadores que exteriorizan la voluntad en base a programas preestablecidos, la oferta queda latente ya que no es respondida automáticamente o por sujeto alguno en la terminal receptora, o si una de las computadoras actúa en forma maquinal pero del otro lado no existe tal automatización para formular la aceptación en ese instante, sino que se requerirá de una nueva comunicación para cruzar la respuesta, se describe como acuerdo entre ausentes.¹⁰⁴

Con respecto a los catálogos comerciales en pantalla de la web, en los casos en que la proposición del vendedor puede considerarse una oferta, dependerá del sistema legal nacional el momento a partir del cual se reputa cerrado el contrato. Según la normativa de nuestro país queda concluido el convenio desde que el comprador envía la información solicitada en el servidor, manifestando su aceptación.

Debemos advertir que nuestra legislación, respecto al momento de conclusión del acuerdo entre ausentes, se inclina por la teoría de la expedición, también denominada de la emisión, remisión o envío, pero existen disparidad de criterios a escala mundial.

Olivier Hance¹⁰⁵ comenta que la Convención de las Naciones Unidas sobre los contratos de compraventa internacional de mercaderías, celebrada en Viena el 11 de abril de 1980, armoniza las leyes de los países firmantes mediante la adopción de la teoría de la recepción.

5.1.2. LUGAR DE PERFECCIONAMIENTO DEL CONSENTIMIENTO ELECTRONICO. LEGISLACION APLICABLE

Es de suma importancia el aspecto espacial en la celebración de un contrato para determinar la legislación aplicable y la competencia del órgano jurisdiccional ante un litigio.

¹⁰⁴ Di Filippo, María Isabel "La manifestación de voluntad por medios electrónicos 'Soportes' de los mensajes digitalizados. 'Atomización' de la información" *La Ley* 15/4/99, p. 2.

¹⁰⁵ Hance, Olivier *Leyes y negocios en internet*. Ed. Mc Graw Hill, p. 156.

Adquiere relevancia la clasificación contrato entre presentes o entre ausentes ya que el régimen normativo difiere en uno y otro caso. En esta categorización inciden el momento y lugar del perfeccionamiento del consentimiento.

Es esencial su distinción pues en una misma contratación pueden coexistir atributos diferentes. Así, respecto al momento del perfeccionamiento del consentimiento si existe simultaneidad entre oferta y aceptación (vgr. en la comunicación telefónica, por videoconferencia o por chat), se reputa entre presentes, pero en cuanto al lugar, al mediar una distancia entre los sujetos, se la considera entre ausentes.

Desde el punto del vista del lugar, se reputa entre presentes al consentimiento perfeccionado en presencia de los intervinientes en el convenio, y si éste produce sus efectos (ejecución) en el territorio nacional no se producen problemas sobre la ley aplicable (artículo 1180 del Código Civil, transcripto seguidamente). Si bajo las mismas circunstancias, la ejecución se produce en el exterior ya es un tema de derecho internacional privado.

Por el contrario, si media una distancia aunque el consentimiento se perfeccione instantáneamente, se reputa contratación entre ausentes (ej. en la celebración por teléfono), pues la aceptación definitiva no es dada en presencia de la otra parte al no concurrir al acto.

Si se ejecuta dentro del país se rige por las leyes del lugar más favorable a la validez del acto (art. 1181 del Código Civil, transcripto renglones más abajo), sea del oferente o del aceptante.

La cuestión se complica notoriamente en la contratación internacional pues podrá ser considerado entre presentes o entre ausentes, según existan o no, respecto del momento del perfeccionamiento del consentimiento instantaneidad entre la oferta y la aceptación; pero con relación al lugar, sea en la etapa de celebración o en la de ejecución, donde se producen los efectos, aparecen vinculadas distintas naciones con sus propios regímenes jurídicos. Ello ocurre tanto si el contrato se celebra entre quienes están sometidos a distintas jurisdicciones, como si el acuerdo se realiza en un lugar para producir efectos en el extranjero.¹⁰⁶

Su análisis es de incumbencia del derecho internacional privado, en el que la localización de la celebración es determinante en cuanto a la ley aplicable a la forma y fondo del acuerdo.

¹⁰⁶ Dall'Aglio, Edgardo "Contratos concluidos por ordenador. Formación y exteriorización de la voluntad. Formación del contrato." La Ley T. 1990-B, p. 1044.

En cuanto a la forma es principio receptado que la ley del lugar de celebración del acto jurídico determina los requisitos exigidos para su validez. Conforme a esta regla nuestro Código Civil contiene normas de derecho internacional privado:

Artículo 12: *“Las formas y solemnidades de los contratos y de todo instrumento público, son regidas por las leyes del país donde se hubiere otorgado”*.

Artículo 950: *“Respecto a las formas y solemnidades de los actos jurídicos, su validez o nulidad será juzgada por las leyes y usos del lugar en que los actos se realizaren (art.12)”*.

Artículo 1180: *“La forma de los contratos entre presentes será juzgada por las leyes y usos del lugar en que se han concluido”*.

Artículo 1181: *“La forma de los contratos entre ausentes, si fueren hechos por instrumento particular firmado por una de las partes, será juzgada por las leyes del lugar indicado en la fecha del instrumento. Si fuesen hechos por instrumentos particulares firmados en varios lugares, o por medio de agentes, o por correspondencia epistolar, su forma será juzgada por las leyes que sean más favorables a la validez del contrato.”*

En lo que hace al fondo, se han distinguido dos situaciones.

Cuando las partes, en virtud del principio de autonomía de la voluntad, preseleccionen el régimen aplicable. Sara Feldstein de Cárdenas comenta que nuestro Código no regula en forma expresa el principio de libertad de contratación a nivel internacional. Ello ha motivado tendencias doctrinarias divergentes. La tesis negatoria de una norma que contenga dicho principio, por lo que los contratantes no gozan del derecho de elegir la ley aplicable en los contratos internacionales. Se basan en el Tratado de Derecho Civil de Montevideo de 1940. La tesis afirmatoria se vale del artículo 1197 de nuestro Código para reconocer su admisión por dicho texto legal.¹⁰⁷

Cuando no se escoge la ley aplicable debe recurrirse a lo establecido por el legislador. Así, el artículo 1205 del Código Civil estipula que: *“Los contratos hechos fuera del territorio de la República, serán juzgados, en cuanto a su validez o nulidad, su naturaleza y obligaciones que produzcan, por las leyes del lugar en que hubiesen sido celebrados”*.

¹⁰⁷ Feldstein de Cárdenas, Sara *Contratos internacionales. Contratos celebrados por ordenador autonomía de la voluntad. Lex mercatoria*. Ed. Abeledo Perrot, 1995, p. 35.

Según el artículo 1209 del mismo ordenamiento: *“Los contratos celebrados en la República o fuera de ella, que deban ser ejecutados en el territorio del Estado, serán juzgados en cuanto a su validez, naturaleza y obligaciones por las leyes de la República, sean los contratantes nacionales o extranjeros”*.

Por último, el artículo 1210 dispone que: *“Los contratos celebrados en la República para tener su cumplimiento fuera de ella, serán juzgados, en cuanto a su validez, naturaleza y obligaciones, por las leyes y usos del país en que debieron ser cumplidos, sean los contratantes nacionales o extranjeros”*.

Respecto a la contratación entre ausentes, el artículo 1214 del Código fija que: *“Si el contrato fuere hecho entre ausentes por instrumento privado, firmado en varios lugares, o por medio de agentes, o por correspondencia epistolar, sus efectos, no habiendo lugar designado para su cumplimiento, serán juzgados respecto a cada una de las partes, por las leyes de su domicilio”*

Es decir, que si se designó lugar para su ejecución, se rige por la legislación donde se producirá su cumplimiento, en su defecto, se rige por la ley del domicilio de cada una de las partes, en cuanto a dicha parte se le reclame el cumplimiento.

El artículo 1215 del Código Civil dice que: *“En todos los contratos que deben tener su cumplimiento en la República, aunque el deudor no fuere domiciliado, o residiere en ella, puede, sin embargo, ser demandado ante los jueces del Estado”*.

Según el artículo 1216 del Código Civil *“Si el deudor tuviere su domicilio o residencia en la República, y el contrato debiese cumplirse fuera de ella, el acreedor podrá demandarlo ante los jueces de su domicilio, o ante los del lugar del cumplimiento del contrato, aunque el deudor no se hallase allí”*.

Reviste cada vez mayor interés la contratación a escala mundial dado su progresivo crecimiento, facilitado por el empleo de modernas técnicas de comunicación.

Al requerirse una solución uniforme suele recurrirse a los tratados bilaterales o multilaterales, que, aunque no contemplan expresamente a estos medios electrónicos, reglamentan armónicamente las relaciones.

El Tratado de Derecho Civil de Montevideo de 1889 y 1940 contiene una normativa similar a la regulación clásica de nuestro Código, a la que puede acudir por analogía.

A fin de conciliar los inconvenientes del comercio mundial se adoptó la Convención de las Naciones Unidas sobre los contratos de compraventa internacional de mercaderías, celebrada en Viena el 11 de abril de 1980 y aprobada en nuestro país por ley 22.765 (B.O. 30/3/83). Pero para que la misma regule el acuerdo deben cumplirse ciertos requisitos:

* su carácter internacional deviene del hecho de que los contratantes tengan sus establecimientos en estados diferentes, (artículo 1°).

* La naturaleza del contrato indica que debe tratarse de una compraventa, (artículos 1° y 2°)

* En cuanto a su objeto, la venta debe relacionarse con bienes muebles, (artículos 1°, 2° y 3°)

* Contempla exclusivamente la formación del contrato y los derechos y obligaciones del vendedor y del comprador, mas no regula: a) la validez del acuerdo ni a la de ninguna de sus estipulaciones, ni a la de cualquier uso; b) tampoco se refiere a los efectos que el mismo pueda producir sobre la propiedad de las mercaderías vendidas, (artículo 4°).

* La propuesta de celebrar un contrato dirigida a una o varias personas constituirá oferta si es suficientemente precisa e indica la intención del oferente de quedar obligado en caso de aceptación. Será precisa si señala las mercaderías y, expresa o tácitamente, fija la cantidad y el precio o prevé un medio para determinarlos. (artículo 14 apartado 1°). A su vez, toda propuesta no dirigida a una o varias personas determinadas será considerada como una simple invitación a hacer ofertas, a menos que la persona que la formule indique claramente lo contrario, (artículo 14 apartado 2°).

* Asimila a la expresión 'por escrito' al telegrama y el télex, (artículo 13). Se facilita así el empleo de la tecnología en el perfeccionamiento del consentimiento, y pese a referirse a los medios de comunicación existentes a la época de su redacción es extensible a otros más modernos.

Olivier Hance¹⁰⁸ afirma que la Convención es aplicable a las ventas internacionales hechas a través de las vías antecesoras (teléfono, télex, fax) y ahora se aplica por completo a las transacciones cerradas por internet. Debido a que sólo compromete a los países firmantes, la Convención desafortunadamente no resuelve problemas que involucran contratos entre partes de las cuales al menos una está establecida en una nación que no la hubiera ratificado.

¹⁰⁸ Hance, Olivier *Leyes y negocios en internet*. Ed. Mc Graw Hill, p. 163.

Con relación a internet, el contrato no necesariamente debe quedar firmado o grabado en un documento ni sujeto a ninguna otra condición de forma. Se puede probar su valor por todos los medios, incluyendo testigos, (artículo 11 de la Convención). La oferta surte efecto cuando llega a la otra parte. El oferente asume el riesgo de pérdida durante la transmisión de su propósito de firmar el convenio si, por ejemplo, la propuesta enviada por correo electrónico se dirige a una dirección incorrecta, (artículo 15).

A diferencia de nuestro derecho interno, se adopta la teoría de la recepción según la cual el nacimiento del contrato se producirá en el momento en que la indicación de asentimiento llegue al oferente, (artículo 18 apartado 2°).

Una labor relevante la cumplen ciertas organizaciones que, a través de comisiones y grupos de trabajo creados ad hoc, analizan los aspectos de los sistemas jurídicos que entran en colisión a tenor de las relaciones comerciales de nivel supraestatal. Es función de estos entes crear un derecho uniforme transnacional, que con pautas equitativas establezca un marco uniforme. Como ejemplo de este esfuerzo, se destaca la OMPI (Organización Mundial de la Propiedad Industrial), la OMC (Organización Mundial del Comercio), ONU (Organización de las Naciones Unidas).

La Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho mercantil internacional (CNUDMI) ha desarrollado la Ley modelo sobre comercio electrónico con la guía para su incorporación al derecho interno, 1996.

A todo evento los vacíos serán suplidos por las sentencias judiciales.

Otro método de solución de controversias muy utilizado es el arbitraje internacional. No reemplaza a las justicias estatales, pero ante su saturación, constituye una alternativa que brinda agilidad y rapidez, pudiendo establecerse el plazo para el dictado del laudo.

Las partes al decidirse por este mecanismo suelen pactar, en forma coetánea o con posterioridad a la celebración de la relación jurídica vinculante, la ley aplicable. Esta facultad de preselección deriva del principio de autonomía de la voluntad. Pero si los sujetos intervinientes, deliberada o inconscientemente, no eligen la legislación, este silencio obliga a los árbitros a optar por:¹⁰⁹

- A) Aplicar la norma de conflicto que estimen más apropiada, o
- B) Acudir a la 'Lex Mercatoria'.

¹⁰⁹ Feldstein de Cárdenas, Sara. Contratos internacionales. Contratos celebrados por ordenador autonomía de la voluntad. Lex mercatoria. Ed. Abeledo Perrot, 1995, p. 139.

Si recurren al primer caso, seguramente los conducirá a un determinado ordenamiento jurídico nacional. Si se deciden por el segundo, se puede generar una marcada desvinculación y hasta un desprendimiento de los derechos estadales.

En la Lex Mercatoria subyacen varias clases de normas de origen, contenido y proyección distintas, dotadas de operatividad propia. Es la suma de normas transnacionales que se van dando paulatinamente a sí mismos los socios en los intercambios comerciales, y que los árbitros, contractualmente designados, confirman y precisan, e incluso elaboran. Emanan de una comunidad solidaria de intereses. A fin de evitar la utilización de un determinado ordenamiento jurídico del que pudiera beneficiarse el país receptor o el estado parte en la relación mediante una cláusula atributiva de la ley aplicable, los inversores han visto la posibilidad de inmunizar estas contrataciones de toda interferencia estatal, con la consiguiente deslocalización de las transacciones al estar sujetas a un régimen específico anacional.¹¹⁰¹¹¹

A la falta de regulación uniforme en materia de derecho internacional se suma un novedoso medio telemático de comunicación que plantea el surgimiento de una nueva jurisdicción: el ciberespacio, que no es un lugar físico o territorial sino un espacio virtual y global. Se generan interrogantes y problemas al mundo legal conocido, fuertemente atado a lo geográfico por la cuerda de las soberanías.¹¹²

El derecho internacional tradicional determina la ley que regirá los conflictos judiciales y el tribunal que tiene jurisdicción para aplicarla. En este aspecto es importante diferenciar los sujetos intervinientes en la contratación. Si es entre empresas ello induce a presumir una relación y estructuración eficientes que permitan mecanismos de control que validen el principio de la autonomía de la voluntad, previéndose la legislación a la que se someterá la interpretación del acuerdo y estipulándose el tribunal que entenderá en el asunto. En contraposición, en el comercio con consumidores finales no suele haber acuerdo previo entre las partes ya que, generalmente, las operaciones son entre desconocidos.

Las normas de derecho internacional privado toman como principio general el de la autonomía de la voluntad de las partes, que deja a su arbitrio la elección del país y tribunales en los cuales dirimirán sus controversias; pero en este aspecto la materia se ve un tanto alejada de la realidad pues en el caso de la contratación electrónica por internet la mayoría de las veces las empresas que venden productos se ven obligadas a emplear condiciones generales debido a la

¹¹⁰ Feldstein de Cárdenas, Sara. Contratos internacionales. Contratos celebrados por ordenador autonomía de la voluntad. Lex mercatoria. Ed. Abeledo Perrot, 1995, p. 160.

¹¹¹ Esta autorregulación surge de entes económicos privados (multinacionales, corporaciones).

¹¹² Brenna, Ramón "Internet: Espacio Virtual sin Ubicación ni Ley". Acciones Legales en Internet. Derecho y Economía Digital. www.it-cenit.org.ar

imposibilidad de negociar, en cada caso, los términos de una transacción que se efectúa a distancia y con multitud de usuarios.

Internet facilita el acceso a ofertas existentes en diversos países, pero ello no significa que dichas propuestas se estén realizando en el país del consumidor.

La propuesta de Directiva sobre Comercio Electrónico de la Unión Europea¹¹³ estableció que:

1. Sólo deberá entenderse que existe comercialización de un producto o servicio en un país cuando la compañía que lo ofrece dispone de un establecimiento abierto al público en él o ha hecho publicidad en el mismo. En tal caso, el usuario podrá interponer la demanda en su propio país y se aplicarán las leyes del mismo.
2. La simple existencia de una página web situada en un país de la Comunidad no debe interpretarse como una comercialización de bienes y/o servicios en todos los estados de la Unión Europea. Si el producto no ha sido comercializado en el país del consumidor, se aplicarán las normas del lugar donde el establecimiento tenga su sede, y la demanda deberá ser interpuesta en dicho estado. Los comercios que mantengan una página web en la red deberán informar a sus clientes sobre los procedimientos de reclamación existentes en el país de origen.
3. La confusión del consumidor respecto al origen de la oferta puede evitarse fijando la obligación del vendedor de indicar claramente el país en el que radica su establecimiento y desde el que se produce la oferta. Cuando el proveedor utilice un nombre de dominio del estado del consumidor, deberá entenderse que está comercializando sus productos y/o servicios en dicho país, con las consecuencias antes indicadas.
4. El arbitraje a través de internet debe ser promovido como una forma rápida y especializada de resolución de disputas.

La regulación por parte de los estados nacionales en forma aislada no es considerada adecuada por las características de la red. Por lo que se están estudiando medios alternativos de solución de conflictos judiciales, entre los que se destacan los siguientes:

¹¹³ Ribas, Xavier “Argumentos a favor de la aplicación de la ley de origen en operaciones transfronterizas de comercio electrónico”. www.onnet.es

* La conformación de un cuerpo articulado consistente en la unificación de la elección de las reglas legales acerca de cuál derecho nacional será el que regulará la disputa. Si bien este sistema se está imponiendo, puede conducir a encerronas jurídicas, de parecido corte a las que se producen al querer aplicar lisa y llanamente el derecho nacional tal o cual.¹¹⁴

*La unificación de una ley sustantiva de internet, posee la ventaja de remover los problemas de elección del derecho nacional a aplicar. Permitirá a esa 'ley' adecuarse a los vertiginosos cambios que sufre este medio y habrá mayor certidumbre para las actividades on line.

Brenna¹¹⁵ se cuestiona ¿quién dictará dicha ley?, ¿habrá un legislador universal?, ¿lo aceptaremos?. Existen dos maneras de conocidas de alcanzar un derecho unificado sustantivo: o los Tribunales desarrollan con sus pronunciamientos un derecho común de internet o se realizan acuerdos o tratados internacionales a tal fin.

Se ha propuesto tomar como modelo la Lex Mercatoria y desarrollar analógicamente este nuevo derecho común. Así como los comerciantes desarrollaron y practicaron ese conjunto de usos y costumbres que fueron aceptando como regulación entre ellos, los usuarios de la red de redes desarrollaran usos y costumbres del mundo on line. Si esta práctica generalizada generase acatamiento se iría formando el mentado sistema. Un derecho así conformado es flexible para acompañar el devenir de los acontecimientos tecnológicos. Por el contrario, el proceso legal convencional es mucho más lento y necesita edificarse a partir de consensos logrados luego de una ardua etapa de negociación política entre los estados.

Sin embargo, no debe descartarse esta segunda opción como generadora de un derecho del ciberespacio a partir de un conjunto codificado y coherente de normas construido por un grupo o institución internacional.

La Convención de las Naciones Unidas para la Venta Internacional de Mercaderías, la Ley Modelo de Comercio Electrónico de la UNCITRAL, etc. podrían señalarse como pasos en este camino de desplazar la aplicación de las legislaciones locales por un derecho sustantivo de internet originado en estas convenciones. La cuestión es si estarán las naciones preparadas para aceptarlo y para encontrar consenso en puntos aún no resueltos (vgr. protección de la propiedad intelectual, tratamiento del software, tipologías de delitos tecnológicos)

¹¹⁴ Brenna, Ramón "Internet: Espacio Virtual sin Ubicación ni Ley". Acciones Legales en Internet. Derecho y Economía Digital. www.it-cenit.org.ar

¹¹⁵ Brenna, Ramón "Internet: Espacio Virtual sin Ubicación ni Ley". Acciones Legales en Internet. Derecho y Economía Digital. www.it-cenit.org.ar

* Otra posibilidad es reconocer a internet con jurisdicción propia y asignar las disputas a un Tribunal Internacional de Arbitraje o a una Corte especial exclusiva para estos fines. Existen Cortes especiales para el comercio internacional en cuanto al derecho de la navegación marítima o aérea, tribunales de defensa de los consumidores y otros. Por lo que también podrían crearse magistrados o tribunales virtuales para que los conflictos producidos en operaciones on line se substancien y resuelvan por el mismo medio.

Brenna¹¹⁶ cita el proyecto Magistrado Virtual, con auspicio de la Universidad de Villanova en Estados Unidos, que ofrecía una mediación en la cual todo es actuado vía internet (elección del árbitro, presentación de la prueba, desarrollo y decisión del proceso).

Una experiencia reciente es el Cibertribunal peruano, que es una asociación sin fines de lucro constituida en noviembre de 1999 como Centro Alternativo de Resolución de Conflictos a través de la mediación, conciliación y arbitraje, abarcando una amplia temática (nombres de dominio, comercio electrónico, teletrabajo, propiedad intelectual, propiedad industrial, derechos de autor, incumplimientos contractuales en general). Otro ejemplo es ARBITEC, Asociación Española de Arbitraje Tecnológico, que admite solicitudes de arbitraje a través de internet, utilizando la red en todas las fases del procedimiento.

*Si se considera que internet goza de un carácter internacional por sus efectos, y, por ende, está regulada por normas internacionales ya creadas y a crearse a medida que se difunda su uso, entre las soluciones está la de crear un Tribunal Especial Internacional.

* Otros autores postulan su naturaleza supranacional, por lo que sugieren avanzar con las negociaciones en materia de comercio electrónico en el ámbito comunitario, esto acelerará la necesidad de crear un Tribunal Supranacional de Justicia.¹¹⁷

5.2. DE LA FORMA Y PRUEBA EN LA CONTRATACION ELECTRONICA

¹¹⁶ Brenna, Ramón "Internet: Espacio Virtual sin Ubicación ni Ley". Acciones Legales en Internet. Derecho y Economía Digital. www.it-cenit.org.ar

¹¹⁷ Cafferata, Fernando "Jurisdicción en la red Internet". Acciones Legales en Internet. Derecho y Economía Digital. www.it-cenit.org.ar

La revolución tecnológica ha implicado cambios trascendentes en la forma y prueba de los contratos, que si bien no alteran su esencia ni la función del documento, plantean interrogantes para el derecho contemporáneo.

Predomina un neoformalismo en el que subsisten disposiciones sobre la observancia de ciertas formalidades por una cuestión de seguridad jurídica. Pero esta regulación está basada en las circunstancias históricas de la época en que fuera sancionada, no contemplándose los avances técnicos en nuestro Código Civil, y sólo parcialmente en el Comercial, por lo que debe analizarse si se adapta la normativa en vigor a los cambios producidos, o si es necesaria una reforma que los recojan expresamente

5.2.1. DOCUMENTO ELECTRONICO DISTINCION ENTRE DOCUMENTO E INSTRUMENTO

La noción de contrato como instituto jurídico propio no debe confundirse con su instrumentación, pues puede que se estipule verbalmente, (artículo 917 del Código Civil).

De lo anterior, surgen dos elementos: los documentos e instrumentos, que hacen a la forma y prueba del contrato, pero que no se identifican con éste.

La definición de documento no surge del ordenamiento sino de la doctrina, que coincide en reputarlo como a "toda cosa susceptible de percepción sensorial y aprehensión mental que sirve de demostración histórica indirecta y representativa de un hecho cualquiera, pudiendo ser declarativo-demostrativo o únicamente representativo y estar expresado en cualquier elemento material que sirva para fines representativos: papel, madera, tela, muro, película fotográfica, o cinematográfica, cinta grabadora, etc". A esta nómina se agregan los registros electrónicos de los ordenadores.¹¹⁸

Entre documento, (cosa mueble, representativa y unívoca), e instrumento existe una relación de género a especie, por el ámbito más restringido de éste último al exigir la forma escrita.¹¹⁹

¹¹⁸ Mascheroni, F. y Ceravolo, A. "La contratación y las nuevas tecnologías. Forma y prueba". Jurisprudencia Argentina T. 1991-II, p. 811. Guastavino, Elías "La prueba informática". La Ley T.1987-A, p. 1149, y bibliografía allí citada.

¹¹⁹ Leiva Fernández, Luis "Hacia una nueva concepción de la forma a través del Código Civil". La Ley T.1987-D, p. 944.

El artículo 975 del Código Civil indica que: *“En los casos en que la expresión por escrito fuera exclusivamente ordenada o convenida no puede ser suplida por ninguna otra prueba, aunque las partes se hayan obligado a hacerlo por escrito en un tiempo determinado, y se haya impuesto cualquier pena; el acto y la convención sobre la pena son de ningún efecto”*.

La forma escrita caracteriza al instrumento, que a su vez conforme el artículo 978 *“...puede tener lugar, o por instrumento público o por instrumentos particulares, salvos los casos en que la forma de instrumento público fuere exclusivamente dispuesta”*.

El código Civil no define a los instrumentos públicos, pero enumera a los mismos en el artículo 979 y a sus especies, tales como las escrituras que están en los artículos 997 a 1011. Proporcionan plena prueba por la confianza que merecen al haber pasado ante la presencia del funcionario público y por la sujeción a reglas legales estrictas para su confección. Gozan de plena fe hasta que sean argüidos de falsos por una acción civil o criminal, (artículo 993). Los actos jurídicos así realizados son excepcionales y están dispuestos expresamente por ley.

El grueso de las contrataciones hoy día se realiza por instrumentos privados, denominados así por no requerir la presencia del oficial público. Salvo que expresamente se exijan ciertas formalidades a determinados actos (artículos 978, 1012, 1020 Código Civil) existe flexibilidad y libertad de formas (artículo 974 del Código Civil), pero condicionada su eficacia probatoria al reconocimiento de la firma y además, frente a terceros al logro de una fecha cierta

La problemática que se plantea en los instrumentos privados gira en torno a la admisibilidad de aquellos realizados: a) sin soporte en papel, b) sin escritura alfabética convencional, y c) sin la firma manuscrita.

En los instrumentos públicos, el artículo 980 del Código Civil exige que: *“Para la validez del acto, como instrumento público, es necesario que el oficial público obre en los límites de sus atribuciones respecto a la naturaleza del acto, y que éste se extienda dentro del territorio que se le ha asignado para el ejercicio de sus funciones”*.

Si se trasladan estos recaudos al mundo digital, además de los obstáculos señalados para los instrumentos privados, nos encontramos con nuevos inconvenientes. Los requisitos exigidos para ciertos instrumentos públicos, como las escrituras no se adaptan a un documento informático. Por ejemplo, el escribano debe salvar de ‘su puño y letra’ lo escrito entre renglones (artículo 1001 del Código Civil).

Además, un documento electrónico emanado de un organismo público sólo puede considerarse como instrumento público mediante un reconocimiento legal expreso, que regule las solemnidades que debe revestir para alcanzar tal condición.

La noción de documento electrónico no se limita al registro electrónico o magnético generado por el sistema informático, sino que incluye a las grabaciones, microfilms, emisiones de télex y de fax.

Sólo la variación de los pulsos electromagnéticos incluida en el soporte constituyen el documento electrónico.

En este sentido, Falcón¹²⁰ afirma que ni la entrada (input) ni la salida (output) en cualquiera de sus formas (vgr. en pantalla, impresión en papel) es el documento, de la misma forma que no es documento la lapicera que contribuye a su confección. No es posible conocer el contenido del documento en forma directa, sino a través de su decodificación por lo que debe mostrarse a través de una salida comprensible en lenguaje natural o convencional, pero esta salida es una representación (documento de segundo grado).¹²¹

Siempre están presente tres dimensiones bien diferenciadas: el soporte, el tipo de escritura y la declaración, que es la manifestación de la voluntad que conforma el contenido.

A) El soporte es el asiento material o corpóreo sobre el que se afina la declaración. Leiva Fernández¹²² comenta que están siempre adaptados a la época, así históricamente consistían en tablillas de arcilla, en otro período en papiros, luego pergaminos, y en los últimos siglos en papel. Pero actualmente éste ya no es el único soporte de los instrumentos privados.

El Código Civil no dice expresamente cuál ha de ser el soporte físico de las declaraciones de voluntad, únicamente hace mención al papel en el artículo 1019: *“Las disposiciones de los dos artículos anteriores no se aplican al caso en que el papel que contenga la firma en blanco hubiese sido fraudulentamente sustraído a la persona a quien se hubiese confiado, y*

¹²⁰ Falcón, Enrique “Algunas ideas sobre el documento electrónico”. Jurisprudencia Argentina T.1993-I, p. 795.

¹²¹ Otros distinguen entre: el documento-género, como toda representación material destinada a producir una cierta manifestación del pensamiento representativo de un hecho, y apta para generar efectos jurídicos. Por ejemplo, aquél alojado en el disco del ordenador y no legible al ojo humano, que se denomina documento electrónico. El instrumento-especie, que es la representación por escrito. Sería el caso de la impresión en papel, legible e inteligible al ojo humano, que llaman instrumento informático.

Carlino, Bernardo *Firma digital y derecho societario electrónico*. Ed. Rubinzal-Culzoni, p.24

¹²² Leiva Fernández, Luis “Hacia una nueva concepción de la forma a través del Código Civil”. La Ley T.1987-D, p. 944.

llenándose por un tercero contra la voluntad de ella. La prueba de la sustracción y del abuso de la firma en blanco puede ser hecha por testigos. Las convenciones hechas con terceros por el portador del acto no pueden oponerse al signatario, aunque los terceros hubiesen procedido de buena fe”.

Habida cuenta de la tecnología de la época, el papel era el respaldo más difundido de los acuerdos dándose por sentado que la normativa debía hacer alusión a éste.

El soporte integra el documento, lo mismo que el papel lo hace respecto de los instrumentos.

En la actualidad los progresos técnicos han generado una ‘sociedad sin papel’ (certificateless society). Sin embargo, esta ‘cultura del papel’ en la que nos hemos desenvuelto durante tantos siglos no puede ser borrada de un plumazo, sino que ambas deben coexistir durante un período de transición que sólo develará la historia. Debe estudiarse si es posible que dentro de la regulación vigente encajen otros soportes para instrumentar los acuerdos.

Calificada doctrina entiende que el Código Civil no prohíbe la existencia de otros soportes. Inclusive, algunas contrataciones cotidianas tienen sustento en plástico con contenido magnético (tarjetas de crédito o débito), metálico (cospeles, fichas de teléfono o subterráneo), que dan derecho a quien la detenta a reclamar la prestación y cuya validez nadie discute.

Leiva Fernández¹²³ dice que el artículo 1020 del Código reconoce que para los actos bajo forma privada no hay requisito especial. Las partes pueden formarlos en el idioma y con las solemnidades que juzguen más convenientes. De modo que la ausencia de forma especial es permisiva de instrumentos sin sostén en papel.

De lo que se deduce que, excepto para los actos con formalidad ad solemnitatem (ej. las donaciones de bienes inmuebles o de prestaciones periódicas o vitalicias, artículo 1810 Código Civil, la transacción sobre derechos litigiosos, artículo 838 del mismo cuerpo), las modernas técnicas de contratación cumplimentan los mismos recaudos exigidos por el legislador sobre la forma de los contratos.

Entre los sistemas de almacenamiento encontramos:

¹²³ Leiva Fernández, Luis “Hacia una nueva concepción de la forma a través del Código Civil”. La Ley T.1987-D, p. 944.

* Microfilms: La microfilmación consiste en la reproducción fotográfica, a escala reducida, de un documento original. Surge en la década del setenta para simplificar el acopio de material de las empresas y del estado. Las leyes 18.327 del Registro de Estado Civil y Capacidad de las Personas; 20.167 del Registro Nacional de la Propiedad Automotor; 20.212 del Instituto Nacional de Cinematografía, entre otras, autorizan la implementación de este sistema y equiparan, por excepción, la copia microfilmada al original ante la eventualidad de destrucción o pérdida de este último.

* Soportes magnéticos: conforme expusimos en el Anexo I apartado A) sobre los componentes del hardware, la memoria RAM es aleatoria pues retiene los datos en forma transitoria mientras el equipo esté encendido. La fijación de un documento en el monitor del ordenador es volátil ya que ante un corte de electricidad, al apagarse la máquina o con la orden de borrar se pierde el contenido sin posibilidad de recuperación.

Por ello, se suele recurrir a soportes magnéticos (vgr. disco rígido, diskette) para su retención por más tiempo, aunque no de manera indefinida pues son regrabables. Su importancia reside en la posibilidad de archivar volúmenes importantes de información en poco espacio y albergar documentos digitales de todo tipo (imágenes, sonidos, etc).

* Soportes ópticos: La tecnología óptica confiere un método de lectura mediante láser y la información en ellos contenida es indeleble con un asentamiento definitivo e irreversible. Una vez grabados puede leerse su contenido pero no modificárselo.

Esta tecnología ha dado lugar al compact disc audio y al CD-ROM (Compact Disc –Read Only Memory), que poseen la misma técnica de construcción y funcionamiento. Contienen volúmenes mayores de información que los magnéticos. Los discos WORM (Write Once, Read Many), al igual que el CD-ROM no son reescribibles, pero no admiten la transmisión de información a gran escala. Son muy usados en labores gráficas.

B) En cuanto al requisito de escritura, la cuestión es si dicho concepto es compatible con nuevas manifestaciones de la vida negocial actual.

El Código se halla impregnado de las influencias de la época en que fuera sancionado. Así, su artículo 917 permite que la expresión positiva de la voluntad se manifieste por escrito, que durante mucho tiempo estuvo asociado a la idea de trazos alfanuméricos, manuscritos, impresos o mecanografiados, y asentados sobre el papel, teniendo un rol protagónico para ganar confianza y disminuir las posibilidades de fraude y error.

En el intercambio de telegramas y de télex, como en general el remitente y destinatario conservan el soporte en papel, se ha estimado que satisfacen el requisito jurídico de documento escrito. La Convención de las Naciones Unidas sobre contratos de compraventa internacional de mercaderías, Viena 11 de abril de 1980, aprobada en nuestro país por ley 22.765 (B.O. 30/3/83), dispone en su artículo 13 que: *“A los efectos de la presente convención la expresión ‘por escrito’ comprende el telegrama y el télex”*.

Actualmente, se hallan muy difundidos los documentos digitales, constituídos por bits (la palabra proviene de binary digit y es la unidad mínima de información). Esta representación en base a dígitos implica en el ámbito informático un lenguaje binario de una sucesión alternativa de unos o ceros. Acorde a la complejidad del contenido (imágenes, gráficos, videos, música) se amplía el vocabulario, siempre binario.

La migración hacia este tipo de documentación se debe a que son fáciles de transportar, ocupan poco espacio y almacenan volúmenes increíbles de información a bajo costo.

Esta clase de documentos debería ser considerada como expresión escrita, que se opone a la oral y a la corporal. Ello, en virtud de que la escritura tradicional no es el único medio representativo de hechos o ideas, lo relevante es que sea apta para la comunicación y que otra persona pueda aprehenderlos por su intermedio.

Asimismo, el principio de libertad de formas (artículo 974 Código Civil) y el de preservación de los actos jurídicos y la prueba así lo autorizan.

Leiva Fernández¹²⁴ afirma que el Código Civil no prohíbe la existencia de instrumentos particulares que comuniquen ideas en forma no escrita, pues según los artículos 1191 y 1192, segunda parte, los actos que requiriesen como forma ad probationem la instrumentación privada podrán probarse por principio de prueba por escrito. El concepto de ‘principio de prueba por escrito’ no requiere necesariamente que el documento que emane del adversario o de su causante, o de la parte interesada en el asunto se realice por escrito.

Por su parte, el artículo 1193 del Código en cuanto exige que *“Los contratos que tengan por objeto una cantidad de más de doscientos pesos, deben hacerse por escrito y no pueden ser probados por testigos”*, sólo está vedando la prueba testimonial.

C) La exigencia de la firma para la validez del instrumento privado surge del artículo 1012

¹²⁴ Leiva Fernández, Luis *“Hacia una nueva concepción de la forma a través del Código Civil”*. La Ley T.1987-D, p. 947.

del Código Civil: *“La firma de las partes es una condición esencial para la existencia de todo acto bajo forma privada. Ella no puede ser reemplazada por signos ni por las iniciales de los nombres o apellidos”*.

Sirve para demostrar la imputación de la autoría de los actos jurídicos y la autenticidad de la declaración de voluntad de su autor.

Pero son muchos los actos jurídicos que se realizan a diario sin ella. Los telegramas cuando no queda el original firmado en la oficina postal, el télex, las tarjetas de los cajeros automáticos, pues el cajero no lee la firma sino la banda magnética en combinación con la clave numérica personal del usuario. Además, la realidad autoriza la existencia de instrumentos particulares no firmados (vgr. los tickets de supermercados, contrato de transporte).¹²⁵

El Código Civil no prohíbe la existencia de instrumentos no firmados porque receptó la categoría de instrumentos particulares no firmados; así el artículo 978 no distingue entre instrumento público y privado sino entre público y particular; el artículo 1188 alude a los contratos que deban ser hechos por instrumento público o particular.

Los instrumentos particulares pueden estar firmados o no firmados. A la primera categoría pertenecen los instrumentos privados. La admisión de los segundos resulta del juego de varias normas. El artículo 1190 del Código Civil se refiere expresamente a los *“...instrumentos particulares firmados o no firmados”*. El artículo 1181 del citado Código menciona a los instrumentos particulares firmados. La mención de la firma sería sobreabundante si no fuese autorizada la categoría de no firmados. Asimismo, el artículo 1185 refiere a los *“...hechos por instrumento particular, firmado por las partes”*.

Las garantías de autenticidad en el telégrafo y el télex son limitadas, pues por su propia naturaleza no van firmados. Pero los procedimientos de retrollamada y llaves de prueba para verificar la fuente (emisor, receptor, fecha y hora de envío y número de mensaje) aumentan la seguridad. Además, en el télex, la imputación de autoría se realiza mediante la identificación recíproca; el usuario puede constatar su recepción y solicitar su confirmación a la terminal que supuestamente lo emitió. No está exenta de inconvenientes, el pulso emitido de las máquinas terminales puede ser rastreado para identificar a la emisora del mensaje y ser usado por alguien no autorizado.

¹²⁵ Leiva Fernández, Luis *“Hacia una nueva concepción de la forma a través del Código Civil”*. La Ley T.1987-D, p. 950.

En la transmisiones de fax, la identificación de la persona en general proviene de la constancia del número de teléfono marcado y del nombre que en ella figura, y pese a que pueden efectuarse controles lógicos para localizar los equipos terminales no se garantiza la autenticidad del contenido ni que quien envía o acepta el mensaje esté autorizado.

Por otra parte, el documento duplicado en el fax no configura un instrumento privado por carecer la copia facsimilar de suscripciones estampadas de puño y letra de aquellos a quienes se las atribuyen. No modifica su carácter de instrumento particular no firmado la circunstancia de que se exhiba una firma reproducida.¹²⁶

El documento informático, al igual que en el caso de los documentos comunes, puede ir sin rúbrica, pero, en especial, aquél con función mercantil es firmable, pues la signatura autógrafa puede ser sustituida por otros métodos (ej. firma digital).¹²⁷

Siguiendo a Quiróz Fernández¹²⁸ se concluye que: “El instrumento privado, otrora especie en la división tradicional de los documentos instrumentales, tórnase ahora en género de las subespecies: a) con firma ológrafa; y b) con firma digital.”

5.2.1.1. LA PRUEBA (PRUEBA INFORMATICA)

Se encuentra regulada en los artículos 1190 a 1194 del Código Civil y el Código de Comercio remite a ellos (artículo 207 y punto I del Título Preliminar).

La doctrina entiende que las enumeraciones de los medios probatorios del Código Civil y del Comercial son meramente enunciativas, no existiendo razón para excluir aquellos que el codificador quizá ni imaginó (fotografías, grabaciones, y las que pudieran crearse por la tecnología), los jueces le asignarán la importancia racional que corresponda.

Guastavino¹²⁹ dice que deben admitirse, bajo condiciones de fidelidad, inalterabilidad, etc, y con salvedad de la prueba en contrario, las constancias de almacenamiento, registración y

¹²⁶ Freire Aurich, Juan F. “Requerimiento extrajudicial efectuado mediante fax. Su eficacia probatoria, allanamiento e imposición de costas”. La Ley T.1999-A, p. 185

¹²⁷ Especial consideración merecen las redes informáticas abiertas, donde no existe plena certeza de que el titular del sistema del cual partió la información sea autor de la declaración ni acerca de la integridad de su contenido.

¹²⁸ Quiróz Fernández, Juan C. “El proceso ante los documentos electrónicos con firma digital”. Temas de Derecho Procesal. Revista de Doctrina 2, año 1- N° 2 – mayo del 2000, p. 59. Colegio Público de Abogados de la Capital Federal.

¹²⁹ Guastavino, Elías “La prueba informática”. La Ley T.1987-A, p. 1150.

reproducción indelebles producidas por elaboradores electrónicos de datos para acreditar los hechos controvertidos. La eficacia de su fuerza de convicción está siempre supeditada a la prudencia y a las reglas de la sana crítica judicial, que puede auxiliarse con el peritaje de expertos, consultas científicas o técnicas, prueba de informes, etc.

El artículo 386 del Código Procesal Civil y Comercial dice que salvo disposición en contrario, los jueces formarán su convicción respecto de la prueba, según las reglas de la sana crítica.¹³⁰

La finalidad es liberar al juez de toda restricción legal, permitiéndole apreciar libremente las pruebas e invistiéndolos de las facultades necesarias para esclarecer la verdad valorando los elementos suministrados por los litigantes.

Los medios electrónicos de comunicación presentan peculiares características que inciden en la evidencia del documento emitido por tales sistemas.

La doctrina y jurisprudencia italiana ha dado al télex un valor sustancial y probatorio similar al telegrama. Amenazan al sistema los desperfectos mecánicos por el uso reiterado.¹³¹

El documento enviado por fax –independientemente de la técnica usada para escribirlo– es transmitido por ondas electromagnéticas e impreso sobre otro soporte de papel, pero el original nunca se recibe, sino que es la reproducción facsimilar, enviada a distancia por el transmitente y recibida por el destinatario en forma inmediata.

Las emisiones de fax no son fotocopias simples. La jurisprudencia¹³² ha establecido que el fax es una copia teletransmitida de su original, y la autenticidad de su procedencia le es dable verificar al destinatario mediante claves y códigos. Su uso responde a un servicio de justicia ágil en casos de urgencia y distancia; y cumplidos sus efectos, no puede aparejar la nulidad del acto fehacientemente cumplido en su consecuencia.

¹³⁰ Las reglas de la sana crítica consisten en un método científico, cuyo objeto es determinar cuál de las posiciones de un pleito es la correcta, en punto a los hechos afirmados, para incluirla dentro del plexo de la norma abstracta, y aplicar el derecho correspondiente. Falcón, Enrique "Algunas ideas sobre el documento electrónico". Jurisprudencia Argentina T.1993-I, p. 794.

¹³¹ Aguinis, Ana M. y Kleidermacher, A. "Nuevas formas de contratación. Contratación por ordenador." La Ley T. 1987-C, p. 895.

¹³² Causa "Lapola, Horacio A.". CFed. Corrientes, 23/3/99. La Ley T.1999-D, p. 315

Por lo tanto, si bien presentar un fax no es igual que exhibir el original que fuera teletransmitido, lo representa en condiciones más confiables que la fotocopia simple.

Atentan contra su permanencia las alteraciones que puede sufrir el documento al borrarse o perder nitidez las grafías con el paso del tiempo. Asimismo, la facilidad con que puede modificarse en cada aparato la identificación del emisor, la fecha y hora y la posibilidad de errores en la transmisión e interceptación de la línea telefónica generan desconfianza para la validez de un acto jurídico realizado por este mecanismo.

El hecho de que el fax no resulte autosuficiente y excluyente para tener por acreditado el instrumento que reproduce, al no ofrecer certeza de su autenticidad ni suficiente fiabilidad, no enerva su carácter documental ni su eficacia probatoria como indicio o presunción, que en combinación con otros medios arrimados aporte suficiente convicción.

Con respecto al documento informático, está sujeto a una serie de contingencias (siniestros, condiciones ambientales, defectos de voltaje, fallas en equipos o programas, disturbios en las líneas de comunicación, errores humanos, o delitos) pese a lo cual no debe desecharse; su valor probatorio depende de la naturaleza del contenido del acto. Asimismo, el soporte es relevante pues cuanto mayores sean las garantías de perdurabilidad, integridad y conservación de la información mayores serán las posibilidades de admisión como evidencia.

Sólo podrá ser tenido en cuenta el soporte que de a la información el convencimiento de su autenticidad e inalterabilidad, excluyéndose a los que pueden ser reutilizados.

Los soportes se diferencian por el grado de fijación de su contenido en:

* Volátiles: conforme expusimos en el Anexo I apartado A) sobre los componentes del hardware, la memoria RAM es aleatoria pues retiene los datos en forma transitoria mientras el equipo esté encendido. La fijación de un documento en el monitor del ordenador es efimera ya que frente a un corte de electricidad, al apagarse la máquina o con la orden de borrar se pierde el contenido sin posibilidad de recuperación.

* Provisorios: es el caso de los soportes magnéticos (disco rígido, diskettes), que al ser reinscribibles se puede modificar fácilmente el contenido sin dejar rastros.

* Definitivos e irreversibles: tales como el compact disc audio, CD-ROM y discos WORM, que al ser indelebles una vez grabados puede leerse su contenido pero no modificársele, lo que impide su adulteración otorgando mayor seguridad y perdurabilidad de almacenamiento.

Sin embargo, Bazán Lazcano¹³³ plantea que ‘una sola grabación posible’ no basta para asegurar la perdurabilidad del disco óptico (worm), si hubiera una garantía de su preservación permanente no habría motivo para oponerse a su empleo ni se justificaría un diverso tratamiento a las dos especies documentales (electrónicas y en papel).

Seguramente los avances tecnológicos permitirán sortear estos inconvenientes, sin embargo, estos soportes integran la categoría de prueba documental. A la tradicional amplitud probatoria de los contratos, se suma la informática, resultante del tratamiento automático de la información.

Las II Jornadas Bonaerenses de Derecho Civil, Comercial y Procesal (Junín, prov. Bs. As., 1986) entendieron que los registros de un sistema computarizado pueden ser reputados como principio de prueba por escrito, ya sea por su lectura en lenguaje natural, ya por su impresión en papel en tanto sea reconocido o se pruebe la pertenencia a ese sistema y en la medida que tales soportes acrediten ser indelebles –lo que corresponderá a las demás pruebas y a la pericia técnica referida a la naturaleza del sistema.¹³⁴

Especial consideración debe tenerse en la distinción entre original y copia, que se torna difícil por la posibilidad de obtener duplicados idénticos al primero.

Además, en las convenciones bilaterales o plurilaterales surge la necesidad del doble ejemplar o de tantos ejemplares como partes existan con un interés distinto (artículo 1021 del Código Civil), para ponerlos en pie de igualdad y conocimiento con relación a todo lo expresado. En caso de no haberse redactado en diversos ejemplares no se anulan las convenciones contenidas en ellos, si por otras pruebas se demuestra que el acto fue concluido de una manera definitiva, (artículo 1023 del cuerpo citado). El documento no redactado en doble ejemplar sirve como principio de prueba por escrito (artículo 1191 y 1192 del Código Civil).

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

La ley de Comercio Electrónico del estado de Illinois, sección 5-125 fija que cuando una ley requiere la presentación de un original, dicho requisito será satisfecho si existe seguridad

¹³³ Bazán Lazcano, Marcelo “En torno a la sustitución del documento de papel por el documento ‘virtual’. (Normas de la Constitución, de los tratados sobre derechos humanos, de las leyes y de la acordada 34/81 de la Corte Suprema)”. *El Derecho* T. 171, p.895.)

¹³⁴ Brizzio, Claudia “Contratación electrónica y contratos informáticos”. *La Ley* 9/2/00, p.3

acerca de la integridad de la información desde que se generó el documento en su forma original. El criterio para determinar la integridad del documento es la inalterabilidad de la información allí contenida.¹³⁵

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

Pero los documentos electrónicos difícilmente constituyan fuentes originales, ya que de mediar soporte informático es factible la duplicación exacta de archivos informáticos, por lo que no corresponde aplicar esta regla. Lo importante es que reflejen la información adecuadamente, asegurándose la integridad de los datos.

En aras a la seguridad del tráfico mercantil es necesario que se introduzcan presunciones legales a favor de la integridad y legitimidad de las transacciones electrónicas, aunque lógico es suponer que dichas presunciones deben admitir prueba en contrario ('iuris tantum'), pues el consentimiento puede estar viciado y los datos pueden haber sido alterados. La carga de la prueba reposará en quien afirme que los datos han sido manipulados, debiendo demostrar la insuficiencia del procedimiento de seguridad empleado.

5.2.1.2. INSERCIÓN DEL DOCUMENTO ELECTRÓNICO EN LA LEGISLACIÓN NACIONAL

La regulación de la forma y prueba de los contratos con relación al documento electrónico y de la firma mecanizada o electrónica se encuentra dispersa en diversos sectores del derecho privado y público, como expusimos en el Anexo II, punto 2.2.1.1. y siguientes.

Nuestro Código Civil no contempla la incidencia de las modernas técnicas en el modo de conclusión de los acuerdos. Tampoco el legislador ha recogido expresamente su valor probatorio, pero ha dado a los jueces el poder para aceptarlos en un gran número de casos.

¹³⁵ Palazzi, Pablo A. "El documento electrónico y la firma digital en el Derecho Argentino". Cuaderno de Doctrina, fascículo Nº 6. Colegio Público de Abogados de la Capital Federal.

Sin descartar una futura reforma legislativa, que abarque en forma omnicompreensiva la temática y recepte las características de estos nuevos métodos electrónicos de transmisión de datos, es posible en un período de transición flexibilizar la interpretación de las normas de fondo y procesales vigentes, admitiendo la instrumentación en soportes distintos al papel, sin cumplir con el requisito de escritura entendida como trazos alfanuméricos, manuscritos, impresos o mecanografiados, y sin firma ológrafa.

La inclusión del documento basado en impulsos electrónicos no presenta problemas en cuanto a su aceptación por el derecho, sino al modo de garantizar su fidelidad e integridad de su contenido.

Esta es una de las grandes debilidades de las redes telemáticas abiertas, como internet, cuya información así transmitida no goza de plena autenticidad, ofreciendo muy pocas garantías jurídicas. Resulta indispensable recurrir al desarrollo de técnicas seguras con métodos de identificación y de certificación confiables. El tema será profundizado en el próximo punto.

Esta temática exige un gran conocimiento de la tecnología involucrada para comprender su problemática y repercusión jurídica. Y el esfuerzo mancomunado de especialistas en diversas disciplinas.

Los avances se suceden a un ritmo acelerado imponiendo una constante superación para adaptarse a las circunstancias. El derecho debe acompañar a los acontecimientos. Es la función que lo caracterizó siempre, pero hoy más que nunca se le exige velocidad.

Paralelamente, el crecimiento de la celebración de acuerdos por medios electrónicos y la intensificación de las relaciones internacionales lleva indefectiblemente hacia la gradual unificación de las normas en materia contractual.

El ordenamiento creado por Vélez Sarsfield en 1869, ha sufrido algunas reformas pero que no tienen relación con el tema en análisis.

Por lo que existe un Proyecto de Unificación Civil y Comercial, comisión creada por decreto 685/95, que en consonancia con los Proyectos de Unificación del derecho privado anteriores y los antecedentes del derecho comparado procura incorporar las instituciones que sean convenientes para acompañar el proceso de modernización que ha emprendido el país, con sustento en una realidad insoslayable. Se aduce en el Proyecto que la libertad de comercio orienta, en estos tiempos, a la generalidad de las economías. Con cita a Llambías se expresa que "la vida no transcurre en vano, y los cien años pasados desde la redacción del Código de

Vélez han sido testigos de cambios de todo orden que indican la conveniencia de dotar a la República de un instrumento regulador de su básica organización social, a tono con los nuevos tiempos y progresos científicos, pero fiel a los rasgos más entrañables de nuestra estirpe”.

En sus Fundamentos se relatan importantes modificaciones en el tratamiento de los instrumentos. Se mantiene la regla de libertad de formas, en el artículo 260 del Proyecto.

Se amplía la noción de escrito, de modo que puede considerarse dentro de esta expresión a la que se produce, consta o lee a través de medios electrónicos. Así, en el artículo 263 del Proyecto se dice que: “...*puede tener lugar por instrumentos públicos o por instrumentos particulares firmados o no firmados, salvo los casos en que determinada forma de instrumento sea exclusivamente impuesta. Puede hacerse constar en cualquier soporte siempre que su contenido pueda ser representado como texto inteligible aunque para su lectura se requiera la intervención de medios técnicos.*”

Se reconocen los instrumentos públicos, los instrumentos privados y los instrumentos particulares que son los no firmados. El artículo 264 del Proyecto define “*Son instrumentos particulares, si no están firmados, los impresos, los registros viduales o auditivos de cosas o hechos y, cualquiera que sea el medio empleado, los registros de la palabra y de información, y en general todo escrito no firmado*”.

A su vez, el artículo 265 del Proyecto de Unificación reputa “*Son instrumentos privados los instrumentos particulares firmados*”.

En todos estos aspectos el Proyecto ha receptado la teoría de los proyectos de Código Único preexistentes y las opiniones doctrinarias.

Se contempla la posibilidad de que existan instrumentos públicos digitales. En este punto el Proyecto es innovador con relación a sus antecesores, abriéndose así a la realidad abrumadora de los documentos electrónicos, con fórmulas abiertas y flexibles y sin vinculación con la tecnología actual, de modo de evitar su rápido envejecimiento que se produciría por la previsible permanente superación de aquella.

Entre los requisitos que se enumeran en el artículo 268 del Proyecto, en su inciso e) “*Que el instrumento conste en el soporte exigido por la ley o las reglamentaciones. Los instrumentos generados por medios electrónicos deben asegurar la autenticidad, integridad e inalterabilidad del contenido del instrumento y la identificación del oficial público.*”

Luego, al regular una de sus especies, las escrituras el artículo 277 del Proyecto indica que: *“...Las escrituras públicas, que deben extenderse en un único acto, pueden ser manuscritas o mecanografiadas, pudiendo utilizarse mecanismos electrónicos de procesamiento de textos, siempre que en definitiva el texto resulte estampado en el soporte exigido por las reglamentaciones, con caracteres fácilmente legibles.”*

Palazzi¹³⁶ comenta que la implementación de escrituras digitales traerá una serie de problemas. Respecto a la competencia del funcionario (artículo 980 del Código Civil) en internet se plantea cuál es el ámbito (competencia *ratione loci*) de su actuación frente a la multitud de relaciones en la red mundial. Se plantea la necesidad de dar protección penal a la figura de redargución de falsedad de un documento digital público.

En materia de instrumentos privados se elimina el requisito del doble ejemplar. Con ello se sigue el criterio definido por el Proyecto de Código Unico de 1987, adecuándose a la práctica y legislación mercantil (artículos 208 y 211 del Código de Comercio) y posibilitándose la contratación mediante computadoras.

En cuanto a la prueba, se han tenido especialmente en consideración la Ley Modelo de Comercio Electrónico elaborada por la UNCITRAL, el Código de Quebec y las tentativas de reforma al Código Civil Francés.

Un contrato es oponible a terceros cuando tiene fecha cierta (artículos 1034 y 1035 del Código Civil).

El Proyecto recoge el requisito en su artículo 294, que expresa: *“La eficacia probatoria de los instrumentos privados reconocidos se extiende a los terceros desde que adquieren fecha cierta. Adquieren fecha cierta el día en que acontece un hecho del que resulta como consecuencia ineludible que el documento ya estaba firmado o no pudo ser firmado después. La prueba puede producirse por cualquier medio, y debe ser apreciada rigurosamente por el tribunal”*.

En el télex, fax, e incluso en las redes informáticas, existe un registro de la hora y día en que fue enviado el mensaje, pero puede suceder que tanto el que envía el mensaje como el que lo recibe tengan alterados dichos datos. Por lo que la aplicación de la norma con relación al documento electrónico permite la acreditación de la contemporaneidad de la copia con la de su

¹³⁶ Palazzi, Pablo A. “El documento electrónico y la firma digital en el Derecho Argentino”. Cuaderno de Doctrina, fascículo N° 6. Colegio Público de Abogados de la Capital Federal.

producción original a través de la amplitud probatoria, independientemente de la fecha que las partes le den o automáticamente le asigne la máquina.

En cuanto a la correspondencia, el artículo 295 del Proyecto indica que “...*Están comprendidos en la disposición de este artículo los instrumentos electrónicos...*”.

Se regula expresamente el valor probatorio del documento electrónico, pero el Proyecto no efectúa una jerarquización de los medios, según sean instrumentos con soporte papel o electrónico a los fines de no obstaculizar la prueba informática. En una fórmula bastante flexible su artículo 296 establece que: “*El valor probatorio de los instrumentos particulares debe ser apreciado por el tribunal ponderando, entre otras pautas, los usos del tráfico, las relaciones precedentes de las partes si las hubiera habido, y la razonable convicción que pueda alcanzarse sobre su autoría, legibilidad e inalterabilidad de acuerdo a los métodos utilizados para su creación y transmisión a terceros*”.

El artículo 962 del Proyecto afirma que: “*Los contratos pueden ser probados por todos los medios aptos para llevar a una razonable convicción según las reglas de la sana crítica, y con arreglo a lo que disponen las leyes procesales, salvo disposición legal que establezca un medio especial. Los contratos que sean de uso instrumental no pueden ser probados exclusivamente por testigos*”.

En cuanto a la contabilidad y estados contables se sigue la doctrina emanada de los Proyectos de Unificación anteriores, de 1987 y los de 1993 (el de la Comisión Federal y el de la Comisión designada por decreto 468/92), entre las características propuestas se destaca su artículo 303: “*La contabilidad es un sistema de registros contables y puede llevarse mediante métodos mecánicos o soportes electrónicos o libros.*”

A tono con la reforma a la Ley de Sociedades Comerciales N° 19.550, el artículo 311 del Proyecto dice que: “*El titular puede, previa autorización del Registro Público de Actividades Especiales de su domicilio:*

a) Sustituir uno o más libros, salvo el de Inventarios y Balances, o alguna de sus formalidades, por la utilización de ordenadores u otros medios mecánicos, magnéticos o electrónicos que permitan la individualización de las operaciones y de las correspondientes cuentas deudoras y acreedoras y su posterior verificación.

b) Conservar la documentación en microfilm, discos ópticos u otros medios aptos para ese fin. La petición que se formule al Registro Público debe contener una adecuada descripción del sistema, con dictámen técnico e indicación de los antecedentes de su utilización. Una vez aprobada, esta información debe transcribirse en el libro de Inventarios y Balances.

La petición se considera automáticamente aprobada si dentro de los treinta (30) días de formulada no es objeto de observación o rechazo fundado por el Registro Público”.

5.2.1.3. *INSERCIÓN EN LA LEGISLACIÓN INTERNACIONAL*

Se hace necesario intensificar el diálogo en los foros adecuados para lograr armonizar las normas contractuales de los diversos estados parte.

Las investigaciones hechas por la Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho mercantil internacional (CNUDMI)¹³⁷ llevaron a la conclusión de que a nivel mundial había menos problemas de los que se temían con el uso de datos almacenados en ordenadores como prueba en litigios. En cambio, un obstáculo jurídico más grave al uso de computadoras y de las telecomunicaciones en el comercio internacional deriva de los requisitos de que los documentos estuvieran firmados y consten en un escrito sobre papel, donde pareciera ser necesaria la unificación de las legislaciones.

La CNUDMI expresa en la ‘Guía para la incorporación al derecho interno de la Ley Modelo sobre Comercio Electrónico’, (1996) que los modernos medios de comunicación, tales como el correo electrónico, el EDI, se han expandido con notable rapidez en las relaciones comerciales mundiales, y cabe prever su empleo aún mayor a medida que se vaya difundiendo el acceso a soportes técnicos tales como internet y otras grandes vías de información electrónicas. No obstante, la comunicación de datos de cierta transcendencia jurídica y sin soporte de papel podría verse obstaculizada por ciertos impedimentos legales al empleo de mensajes electrónicos, o por la incertidumbre sobre su validez o eficacia. La finalidad de la Ley Modelo es ofrecer al legislador nacional un conjunto de reglas aceptables en el ámbito internacional que le permitan sortear estos inconvenientes con miras a crear un marco jurídico que de mayor seguridad a estos canales de transmisión.

En algunos países la legislación impone o supone restricciones al empleo de modernas vías de comunicación, por ejemplo, por haberse prescrito el uso de documentos ‘manuscritos’, ‘originales’ y ‘firmados’. Si bien algunos países han regulado ciertos aspectos del comercio electrónico, se hace sentir en todas partes la ausencia de un régimen general. En este sentido, la Ley Modelo, artículo 6, contempla que el requisito de expresión por escrito exigido por ley

¹³⁷ UNCTAD. “Comercio electrónico: consideraciones jurídicas”. Conferencia de las Naciones Unidas sobre comercio y desarrollo. Estudio preparado por la Secretaría el 20 de mayo de 1998, p.31.

quedará satisfecho con un mensaje de datos si la información que éste contiene es accesible para su ulterior consulta.

En cuanto a la exigencia de original, si se entiende por tal al soporte en el que por primera vez se consigna la información, sería imposible hablar de mensajes de datos 'originales' pues el destinatario siempre recibe una copia del mismo. En un medio electrónico esta distinción es artificial, en particular si un mensaje se transmite de una computadora a otra, no es posible su diferenciación en la cadena de bits. En el contexto electrónico lo esencial es garantizar la autenticidad e integridad del mensaje.

Conforme el artículo 8 el requisito de originalidad quedará satisfecho si existe alguna garantía fidedigna de que se ha conservado el mensaje de datos y fija los criterios, con cierta flexibilidad, que permitirán evaluar su inalterabilidad.

El valor jurídico de los registros computarizados afecta no sólo a las transferencias electrónicas de fondos, sino a los demás aspectos del comercio internacional.

En todo trámite legal no se dará aplicación a regla alguna que sea óbice para la admisión como prueba de un mensaje de datos:

A) Por la sola razón de que tenga formato electrónico,

B) Por no haber sido presentado en su forma original, de ser ésta la mejor evidencia que quepa razonablemente esperar de quien lo presenta.

Toda información en forma de mensaje de datos gozará de la debida fuerza probatoria. Al valorarla se tendrá en cuenta la fiabilidad del método en la que se haya generado, archivado o comunicado, las condiciones de conservación de la integridad del contenido, la identificación de su iniciador y cualquier otro factor pertinente. (Artículo 9 de la Ley Modelo).

5.2.2. METODOS DE IDENTIFICACION Y AUTENTICACION EN LA CONTRATACION TELEMATICA

Tradicionalmente, para demostrar la imputación de la autoría de los actos jurídicos y la autenticidad de la declaración de voluntad de su autor se ha recurrido a la firma.

Es el requisito esencial para la existencia de instrumentos privados (artículo 1012 del Código Civil) y sólo puede ser ológrafa o manuscrita, según la nota al artículo 3639 del mismo Código, que reza: *"La firma no es la simple escritura que una persona hace de su nombre o*

apellido: es el nombre escrito de una manera particular, según el modo habitual seguido por la persona en diversos actos sometidos a esa formalidad”.

Cada individuo tiene un rasgo particular de suscripción nunca perfectamente reproducible. La escritura manual sobre el papel identifica a su autor como consecuencia de volcar en ella un complejo de componentes mentales únicos para cada humano que va incorporando progresivamente a lo largo de su vida. No existen dos escrituras iguales, ni siquiera en el mismo individuo, pues la huella escritural se evidencia por ciertas características (tamaño de la letra, inclinaciones, continuidad en el renglón, redondez o alargamiento, etc).

Lo expuesto va conformando una serie de puntos constantes que permitirán al perito calígrafo dictaminar sobre el origen de escritos, documentos, instrumentos públicos o privados o cualquier otro elemento probatorio con caracteres gráficos y atribuir la autoría de la firma con escaso margen de error. De ahí la necesidad que la rúbrica sea autógrafa, de puño y letra del firmante y no por medios mecánicos.¹³⁸

En un medio electrónico el reconocimiento del usuario del cual proviene la declaración de voluntad representa un problema por la falta de instrumentos técnicos idóneos que den seguridad acerca del sujeto del cual proviene el mensaje.

Nos limitaremos a la problemática de la seguridad en la contratación por las redes telemáticas, en especial las redes abiertas, como internet, donde las partes no necesariamente se conocen requiriéndose un mecanismo que brinde la confianza necesaria. Respecto a los inconvenientes que se suscitan en otros medios electrónicos de comunicación (telegrama, télex, fax) ver el punto 5.2.1. y siguientes.¹³⁹

Por la propia naturaleza del ambiente digital, los documentos no pueden llevar firma ológrafa.

La actual doctrina del Tribunal Supremo español¹⁴⁰ sostiene que la rúbrica autógrafa no es la única manera de suscripción. Así, las claves, los códigos, los signos y, en casos, los sellos constituyen trazados gráficos que conceden autoría y obligan. Por otra parte, la firma es un elemento muy importante del documento, pero, a veces, no esencial, en cuanto existen documentos sin firma que tienen valor probatorio (como los asientos, registros, papeles

¹³⁸ La ley 20.243 en su Capítulo II regula sobre las “funciones de los calígrafos públicos”.

¹³⁹ Recordemos que Davara Rodríguez distingue entre medios electrónicos – ejemplo, el fax-, y medios telemáticos, vocablo resultante de la unión de telecomunicaciones e informática, en los que intervienen las computadoras. *Derecho Informático*. Aranzadi editorial, 1993, p. 187.

¹⁴⁰ Ribas, Xavier “Spam y validez de los contratos celebrados a través de Internet” www.onnet.es

domésticos y los libros de los comerciantes). Aunque al igual que en el caso de los documentos comunes puede haber documentos electrónicos sin firma, el documento electrónico (y, en especial, aquél con función mercantil) es firmable, en el sentido de que el requisito de la firma autógrafa o equivalente puede ser sustituido, por el lado de la criptografía, por medio de cifras, signos, códigos, barras, claves u otros atributos alfanuméricos que aseguren la procedencia y veracidad de su autoría y la autenticidad de su contenido. Por lo tanto, si se dan todas las circunstancias necesarias para acreditar la autenticidad de los ficheros electrónicos o del contenido de los discos de los ordenadores o procesadores y se garantiza, con las pruebas periciales en su caso necesarias, la veracidad de lo documentado y la autoría de la firma electrónica utilizada, el documento mercantil en soporte informático debe gozar de plena virtualidad jurídica operatoria.

En estas técnicas de identificación debe tenerse en cuenta que cuanto mayor sea la certeza sobre la imputación de la autoría y la autenticidad del contenido de la declaración, mayor será la eficacia jurídica y el valor probatorio del documento así formado.

- 1) La tarjeta magnética. Presenta el inconveniente de que al ser al portador puede ser usada por un sujeto distinto al titular.
- 2) La clave magnética, puede ser fácilmente reproducida.
- 3) El número de identificación personal, o Personal Identification Number (PIN), es una contraseña compuesta por una serie de cifras o letras. Es muy utilizado en los cajeros automáticos, supermercados o como password (clave) para acceder a internet y a algunos de los bienes digitales y servicios allí ofrecidos. La desventaja es que puede ser detectada por otro sujeto para su propia utilidad, lo que lo hace vulnerable.
- 4) Firma facsimilar o mecanizada que consiste en la copia mecánica de la firma del responsable. Una alternativa puede ser la firma escaneada o digitalizada, como es el sistema de algunos bancos, que reemplazó a la copia microfilmada con fines de verificación en la suscripción de cheques.

El sistema de firma facsimilar presenta escasa seguridad por ser un gráfico de la firma, con posibilidades de imitación y de errores en el proceso. Se utiliza en ambientes donde hay una sola firma, por ejemplo en la relación fisco-contribuyente donde la posibilidad de que existan falsedades por parte del estado es mínima, o en el ámbito societario, para los

títulos o acciones.¹⁴¹

- 5) La biometría: por el reconocimiento de ciertas particularidades físicas difíciles o imposibles de imitar (timbre de voz, impresión digital, características del iris). Si bien todavía no están muy desarrollados, comenta Palazzi que los sistemas biométricos-electrónicos tienen dos particularidades que los hace eficientes: a) utilizan características físicas que permitan la identificación del individuo y que no puedan ser copiadas o reveladas accidentalmente (como las palabras de orden o códigos de acceso) ni ser perdidas o duplicadas (como las llaves o carnets); b) el control del dato biométrico lo efectúa el computador, que tiene gran capacidad de individualización. Un caso familiar de empleo de esta técnica es el documento de identidad.¹⁴²
- 6) La criptografía, será tratada en el próximo punto.

Dall'Aglio¹⁴³ comenta que el uso combinado de estos métodos y la posibilidad de ver la imagen de la persona que está utilizando el computador, dan evidentemente un grado de certeza en el control de la identidad bastante importante. Pero el hecho de no tener dudas acerca de quien es el titular de la declaración electrónica, no garantiza la autenticidad de su contenido, pues puede ocurrir que provenga de un sujeto perfectamente identificado, pero cuyo contenido haya sido voluntaria o accidentalmente alterado.

Si bien la posibilidad de interceptación y manipulación de un mensaje enviado por medios electrónicos es mayor que en uno remitido por medio tradicionales (una carta, por ejemplo), el fraude también está latente cuando el soporte es en papel. De lo contrario, no tendrían sentido las normas dictadas sobre falsificación y adulteración de documentos. Es misión de la ciencia lograr los medios de identificación que brinden confiabilidad al sistema, que deben ser protegidos por el marco legal adecuado para mayor seguridad jurídica a sus otorgantes

5.2.2.1. LA CRIPTOGRAFIA

¹⁴¹ Palazzi, Pablo A. "El documento electrónico y la firma digital en el Derecho Argentino". Cuaderno de Doctrina, fascículo N° 6. Colegio Público de Abogados de la Capital Federal.

¹⁴² Palazzi, Pablo A. "El documento electrónico y la firma digital en el Derecho Argentino". Cuaderno de Doctrina, fascículo N° 6. Colegio Público de Abogados de la Capital Federal.

¹⁴³ Dall'Aglio, Edgardo "Contratos concluidos por ordenador. Formación y exteriorización de la voluntad. Formación del contrato." La Ley T. 1990-B, p. 1043.

La ventaja de la criptografía es la seguridad y privacidad que ofrece. El término proviene del griego (kryptos: oculto –graphein: escritura). Según el Diccionario de la Lengua Española es el arte de escribir con clave secreta o de un modo enigmático.

Es una ciencia muy antigua¹⁴⁴ que estudia el cifrado de la información por medio de la codificación de textos con claves confidenciales y procesos matemáticos complejos (algoritmos). De uso frecuente en la correspondencia política militar y diplomática, ha cobrado vigor en la actualidad por su aplicación en los sistemas informáticos interconectados.¹⁴⁵

Consiste en un proceso de transformación del texto original en uno ilegible, excepto para quien conozca la clave y el método para descifrarlo. Hay dos tipos de encriptado:

A) De clave secreta o simétrica. Tradicionalmente la criptografía se basó en el sistema clave privada según el cual tanto quien enviaba el mensaje como quien lo recibía conocían y usaban la misma clave. Como el emisor, que encripta un mensaje, debe proveer al receptor el método y clave necesarios para descifrarlo, puede acarrear el rechazo o ‘repudio’ de la autoría del contenido aduciendo la interceptación por un tercero, o algún otro motivo. Este sistema soluciona el problema de la confidencialidad del mensaje mas no el de la imputación de la autoría.

B) De clave pública o asimétrica. Para evitar el inconveniente del uso de una clave en común, en 1976 los americanos Diffie y Hellman desarrollaron un nuevo sistema que funciona con dos claves: una pública y otra privada que se asignan a una misma persona. A su vez, otro grupo de investigadores: Rivest, Shamir y Alderman aplicaron la descomposición factorial de los números primos a la criptografía, creando el criptosistema RSA, sigla compuesta por las iniciales de sus apellidos.

Estas dos claves tienen características matemáticas y su generación, a través de un software especial, es siempre en parejas y por única vez ya que con ese par se pueden firmar tantos documentos como se desee con la limitación legal de la vida útil que se les asigne.

¹⁴⁴ El método históricamente más célebre de escritura cifrada fue el de Julio César, consistente en sustituir cada letra por la que le sigue en el alfabeto y terminando con la A que sigue a la Z. Entre los actuales se destacan los que alteran la letras por cifras.

¹⁴⁵ Utilizada en forma fraudulenta o abusiva puede atentar contra la libertad de información y obstaculizar el normal desenvolvimiento de la sociedad y la seguridad estatal a través de la creación de reductos sub culturales o ilícitos. En Estados Unidos la NSA (National Security Agency) controla el tráfico comercial y exportación de criptografía

Esta técnica no sólo puede utilizarse para la autenticación (firma digital), sino también para resguardar la integridad de su contenido (encriptado).

La clave privada es la que permite firmar los documentos digitales y debe permanecer en secreto para evitar su interceptación y uso indebido por terceros. Sólo la clave pública (de ahí el nombre del sistema) se publicita o registra para que el destinatario del mensaje pueda descifrarlos mediante la clave pública del emisor. Pero no es posible conocer la clave privada a partir de la clave pública.

Si desea recibir mensajes encriptados, la persona dará a conocer su clave pública, que cualquiera podrá utilizar para encriptar mensajes y enviárselos. Estos sólo podrán descifrarse con la clave privada del usuario. A su vez, el titular de la clave privada puede enviar mensajes encriptados con esta clave, y éstos serán descifrados con su clave pública.

El método asimétrico funciona de forma tal que lo que se encripta con la clave privada se descifra con la pública, y viceversa.

Se asigna una clave única a cada persona, que puede actuar como una firma en documentos digitales. Para dar seguridad al sistema el usuario debe mantener en secreto su clave privada.

Si se desea aún mayor seguridad, puede recurrirse a una tercera parte ajena que constata la correspondencia entre una clave pública y su titular, mediante la emisión de un certificado digital que acredita tal condición. Se la denomina autoridad certificante o tercera parte confiable (en inglés, *trusted third party*)¹⁴⁶, organizadas jerárquicamente de modo que las de nivel inferior obtienen su capacidad de certificación de las entidades de nivel superior. En la cúspide de la pirámide se halla una autoridad certificadora, que puede depender del estado.

Se les realizan auditorías periódicas para evaluar el cumplimiento y desempeño de las autoridades de certificación dentro de los parámetros fijados en la ley.

Estos certificados básicamente deben contener un número de serie; la identificación del prestador de servicio de certificación, con indicación de su nombre o razón social, dirección de correo electrónico, los antecedentes de su acreditación, y su propia firma digital; los datos de

¹⁴⁶ Verising y Thawte son las autoridades de certificación más conocidas mundialmente. En España se destacan CERES, ACE y FESTE.

la identidad del titular, entre los cuales deben necesariamente incluirse su nombre, dirección de correo electrónico; y plazo de vigencia del mismo.

Los certificados se inscriben en un registro (repository), que conforma una base de datos a la que se puede acceder en línea (on line) para conocer acerca de la validez de los mismos.

Las autoridades certificadoras llevan el control de la clave pública de los usuarios, crean claves privadas, emiten, suspenden y revocan certificados. La lista de certificados revocados debe ser consultada por el destinatario de un documento digital en el momento de verificación de la identidad del firmante. La revocación se produce:

- * por extinción del plazo de vigencia del certificado
- * a solicitud del titular del certificado
- * por fallecimiento del titular o disolución de la persona jurídica que represente, en su caso.
- * por cancelación de la acreditación y de la inscripción del prestador en el registro de prestadores acreditados, o por el cese de su actividad
- * por estar comprometida la clave privada (pérdida, sustracción, interceptación, etc).
- * por demostración de que alguna información contenida en el mismo es falsa.

Se puede solicitar a las autoridades certificadoras el servicio de sellado digital de fecha y hora, para probar que cierta información digital fue presentada en determinado momento.

5.2.2.1.1. LA FIRMA DIGITAL

El uso comercial más importante de la criptografía es la firma digital. Así, se han estandarizado normas sobre Transacciones Electrónicas Seguras (en inglés, Secured Electronic Transaction, más conocidas como SET) adoptadas por empresas como VISA y MasterCard, junto con IBM, Microsoft y Netscape, que pretenden expandir el empleo de este sistema.

La firma digital de clave pública no tiene ningún parecido a la ológrafa o manuscrita. Esta última se reitera en cada documento, en cambio, la primera es única e irreplicable pues se basa en el digesto del mensaje específicamente creado para cada documento. Dado que no depende solo de la clave privada del suscriptor sino también del documento en particular, si la misma

persona decide rubricar otro documento, la firma digital será diferente a la anterior, a pesar de que el signatario y la clave privada no han variado.

La firma autógrafa prueba efectivamente el acto personal de firmado, en cambio, la firma digital solo prueba que se utilizó la llave privada del sujeto y no necesariamente el acto personal de firmado. Por lo que el individuo debe mantener la clave privada en secreto ya que se responsabiliza por el mal uso de la misma.¹⁴⁷

Asimismo, debe distinguírsela de la firma electrónica que es cualquier símbolo o método adoptado por las partes con la intención de autenticar un documento, por algún medio electrónico. El sistema biométrico de reconocimiento por la computadora de una huella digital, o el tipeado de un identificador en el correo electrónico pueden clasificar como tales.

Palazzi¹⁴⁸ comenta que las diferencias entre leyes de firma digital y leyes de firma electrónica parece haberse establecido en función del método de identificación adoptado. Las últimas son generalmente definidas como cualquier letra, carácter o símbolo manifestados por medios electrónicos para autenticar un escrito. En cambio, la firma digital es una subespecie de la firma electrónica que utiliza criptografía asimétrica para crear la marca que se usa para demostrar la intención del firmante.

No debe entenderse por tal a la impresión del dígito pulgar derecho, como así tampoco a la digitalización de la firma manuscrita.

La firma digital es el resultado de aplicar ciertos procedimientos técnicos a un documento digital, utilizando un sistema criptográfico extremadamente seguro.

Esta autenticación digital permite al receptor de un mensaje mantener confidencial la identidad del que lo envía y/o la integridad del contenido. Los protocolos de autenticación se basan en sistemas de encriptado convencionales con clave secreta (como el caso del Data Encryption Standard) o con clave pública (como el sistema RSA)¹⁴⁹, la autenticación en los sistemas con clave pública utiliza firmas digitales.

¹⁴⁷ "Firma digital de documentos digitales-conceptos". www.seguridata.com/2abcfirma.htm

¹⁴⁸ Palazzi, Pablo A. "El documento electrónico y la firma digital en el Derecho Argentino". Cuaderno de Doctrina, fascículo N° 6. Colegio Público de Abogados de la Capital Federal.

¹⁴⁹ Para comprender el funcionamiento del RSA ver Fahn, Paul "Respuestas a las preguntas más frecuentes sobre criptografía actual", versión traducida. RSA Laboratories, última revisión 20/9/93, p.5.

No es conveniente emplear la firma digital con mecanismos criptográficos simétricos por el problema del 'repudio' de quien afirma que la clave le ha sido copiada, perdida, sustraída.

Si bien el método de firma digital de criptografía de clave pública no es infalible, dependiendo de la complejidad de las funciones matemáticas empleadas y a mayor longitud de la clave más tiempo se tardará en descifrarla.

Se lo ha considerado como el sistema que mejor garantiza el 'no-repudio' del documento al asegurar los siguientes requisitos:

- A) Integridad: implica que el mensaje no ha sido modificado. Es imprescindible para conferir validez jurídica al contenido.
- B) Inalterabilidad: significa que la información no se puede alterar cuando ha sido almacenada. La cualidad de la firma digital es la de detectar cualquier alteración.
- C) Confidencialidad: protege la información transmitida contra ataques producidos en los canales de comunicación.

El sistema consta de dos partes: 1) la creación de la firma por el suscriptor usando su clave privada, lo cual imposibilita su alteración, 2) la verificación de la firma por la otra parte, que utiliza la clave pública que surge del certificado del firmante.

Como firmar digitalmente un documento muy largo puede llevar mucho tiempo, pues habría que encriptarlo todo, se suele crear un archivo de menor longitud. Esta función es conocida como 'hash' o 'función de digesto' que permite obtener un extracto del documento primitivo, por la aplicación de un algoritmo con el que se crea una firma digital. Un mínimo cambio en el mensaje genera un extracto completamente diferente. Se obtiene así un digesto o resumen, el cual luego se encripta con la clave privada del emisor del mensaje, convirtiéndolo en una firma digital que podrá ser descryptada con la clave pública del mismo individuo.

5.2.2.1.1.1. REGULACION NACIONAL Y EXTRANJERA DE LA FIRMA DIGITAL

En el orden internacional se han fijado los lineamientos y directivas en la materia en distintos proyectos elaborados por la Comisión Europea, la Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Comercial Internacional (CNUDMI, o en su sigla inglesa UNCITRAL), la OCDE, la OMC y el Comité de Seguridad de la Información de la Sección de Ciencia y Tecnología de la ABA (American Bar Association).

Las diferencias de criterios legales y técnicos en los distintos países perjudicará su implementación en un entorno global, como el que ofrecen las redes informáticas, por lo que la eficacia radica en la uniformidad normativa para la compatibilidad de los sistemas.

Se ha realizado un esfuerzo por conseguir un modelo supraestatal que pueda ser seguido por las leyes nacionales, tarea que ha sido desarrollada por organismos internacionales. La ley modelo de la CNUDMI sobre comercio electrónico, de 1996, no tiene como objeto regular los pormenores detalles sino formular ciertas recomendaciones para que los Estados las consideren cuando promulguen o revisen sus normas.

En su artículo 7 indica que: *"1. Cuando la ley requiere la firma de una persona, ese requisito quedará satisfecho en relación con un mensaje de datos:*

- a) Si se utiliza un método para identificar a esa persona y para indicar que esa persona aprueba la información que figura en el mensaje de datos; y*
 - b) Si ese método es tan fiable como sea apropiado para los fines para los que se generó o comunicó el mensaje de datos, a la luz de todas las circunstancias del caso; incluido cualquier acuerdo pertinente.*
- 2. El párrafo 1) será aplicable tanto si el requisito en él previsto está expresado en forma de obligación como si la ley simplemente preve consecuencias en el caso de que no exista una firma.*
- 3. Lo dispuesto en el presente artículo no será aplicable a....."*

El pionero en el mundo en adoptar un estatuto que permite realizar el comercio electrónico mediante las firmas digitales fue el estado de Utah de Estados Unidos a través de la Utah Digital Signature Act (del 27/2/95, con vigencia desde mayo de 1995), que fue diseñada para ser compatible con los estándares internacionales. Constituye un referente de avanzada para el resto de las legislaciones.

Se relaciona exclusivamente con la firma digital de clave pública, entre cuyos aspectos más destacables está la exigencia de autenticación del remitente, la integridad del mensaje y su no repudio. El acogimiento es opcional, ya que quienes deseen pueden celebrar contratos de la manera tradicional en cuyo caso no les alcanza el susodicho régimen.

Se contempla la figura de las autoridades certificadoras, que cumpliendo con los requisitos exigidos por dicha ley, pueden extender los certificados de clave pública con identificación de su propietario. Estos son publicados en un repositorio o directorio que permite a cualquier interesado constatar la clave pública de un firmante digital.

Resulta interesante remarcar la coincidencia en la definición de autoridad certificante (en tanto, tercero de confianza) y la noción clásica de notario. Pero éste aporta una alta cualificación jurídica en calidad de redactor de actos, consejero y asistente de las partes, contribuyendo a la seguridad en la circulación de los documentos. En cambio, la primera se ocupa solo de las funciones técnicas de preparado y verificación de documentos electrónicos (emisión de certificados, desarrollo y administración de registros, etc).

En Estados Unidos se está desarrollando una nueva profesión, la del cibernotario, para subsanar las diferencias entre el derecho anglosajón y los que poseen legislación codificada, como el nuestro. Recordemos que la figura del notario jamás había sido concebida en el common law. Por lo que se ha proyectado crear el 'ciber notary', patrocinado por el Cybernotary Committee de la ABA (American Bar Association), que puede ser utilizado como complemento de la infraestructura que hemos visto. Debido a que dicho profesional será un abogado del common law cuyas funciones se asemejarán a la práctica notarial de tipo latina de un país basado en el civil law, constituirá un puente entre las dos tradiciones legales. Con su intervención la documentación electrónica será ordenada y archivada en forma similar a la protocolización de los escribanos.¹⁵⁰

Si bien varios estados legislaron sobre firma digital y/o electrónica, (Illinois, Iowa, Louisiana, Maine regulan ambos tipos de firmas. Florida, Indiana, Mississippi, incluyen definiciones de ambas clases de suscripción, pero sólo se refieren a una de ellas), recientemente, se ha dictado la ley federal sobre Firmas Electrónicas en el Comercio Global y Nacional, o 'Electronic Signatures in Global and National Commerce Act' (ESIGN), con lo cual en todo Estados Unidos de América se ha equiparado la rúbrica inserta en un documento electrónico a la manuscrita.

En Europa el primer régimen fue el de Alemania. Posteriormente, el 24 de mayo de 1999, se dictó la Directiva de la Unión Europea sobre un Sistema Común para Firmas Electrónicas (que obliga a los Estados miembros en cuanto al resultado que deba conseguirse). Dicha Directiva señala que la firma electrónica adjuntada a un documento electrónico, tiene exactamente el mismo valor legal que la firma manuscrita adjuntada a un documento escrito en soporte de papel. Por ello, reconoce y admite como medio de prueba a la firma electrónica asociada a un documento electrónico. Otras las leyes europeas son la de España, Italia, Francia y Bélgica.

¹⁵⁰ Devoto, M. y Lynch, H. "Contratación electrónica-Banca, comercio, moneda electrónica y firma digital". III Congreso Notarial del Mercosur, 12 al 16 de marzo de 1997, Punta del Este, Uruguay, p.17.

En Argentina su tratamiento es todavía incipiente. Se encuentra en una etapa de elaboración de proyectos de leyes que respondan eficientemente a los requerimientos de nuestros tiempos.

En una fase inicial los antecedentes de su empleo se registraron en el ámbito público. En aras de acelerar el cambio institucional para maximizar el uso eficiente de las nuevas tecnologías y modernizar la gestión pública se dictó la Resolución 45/97 de la Secretaría de la Función Pública, (B.O. 24/3/97) que equipara la firma digital a la ológrafa para facilitar la despapelización de los circuitos administrativos y reducir el riesgo de fraude en la utilización de documentos digitales. Se elige el sistema de criptografía asimétrica.

Luego, se dictó el decreto 427/98 del Poder Ejecutivo, (B.O. 21/4/98) que promueve su empleo, pero circunscribiéndolo conforme el artículo 1° a *“...los actos internos del Sector Público Nacional, que no produzcan efectos jurídicos individuales en forma directa, en las condiciones definidas en la Infraestructura de Firma Digital para el Sector Público Nacional que como Anexo I integra el presente Decreto.”*

El artículo 3 fija que *“Las disposiciones del presente Decreto serán de aplicación en todo el ámbito del Sector Público Nacional, dentro del cual se comprende la administración centralizada y la descentralizada, los entes autárquicos, las empresas del Estado, Sociedades del Estado, Sociedades Anónimas con participación estatal mayoritaria, los bancos y entidades financieras oficiales y todo otro ente, cualquiera que sea su denominación o naturaleza jurídica, en el que el Estado Nacional o sus organismos descentralizados tengan participación suficiente para la formación de sus decisiones”*.

Por artículo 6 *“Dispónese que la Secretaría de la Función Pública, dependiente de la Jefatura de Gabinete de Ministros, sea la Autoridad de Aplicación del presente Decreto, estando facultada, además, para dictar los manuales de procedimiento de las Autoridades Certificantes Licenciadas y de los Organismos Auditante y Licenciante, y los estándares tecnológicos aplicables a las claves, los que deberán ser definidos en un plazo no mayor de CIENTO OCHENTA (180) DIAS corridos, y cuyos contenidos deberán reflejar el último estado del arte...”*

La intención es extender la experiencia a la actividad privada. Por ello, el Proyecto de Unificación Civil y Comercial, comisión creada por decreto 685/95, se encarga de la noción de firma, teniendo en consideración la Ley Modelo de Comercio Electrónico elaborada por la UNCITRAL, el Código de Quebec y las tentativas de reforma al Código Civil Francés.

En materia de suscripción de instrumentos privados es verdaderamente innovador. El artículo 266 del Proyecto dice que: *“La firma prueba la declaración de voluntad expresada en el texto al cual corresponde. Debe ser manuscrita y consistir en el nombre del firmante, o en un signo, escritos del modo en que habitualmente lo hace a tal efecto.*

En los instrumentos generados por medios electrónicos, el requisito de la firma de una persona queda satisfecho si se utiliza un método para identificarla; y ese método asegura razonablemente la autoría e inalterabilidad del instrumento”. (El destacado es nuestro).

Se adopta el principio de ‘neutralidad tecnológica’ al establecer instituciones básicas, que no dependan de técnicas que puedan quedar superadas y, aún más, obsoletas, debido al desarrollo técnico creciente que caracteriza a la revolución informática. Sólo esta relativa imparcialidad al plantear el método en forma genérica sin especificaciones técnicas dentro del cuerpo normativo puede engendrar sistemas de confianza permanentes. La complejidad de la firma digital es una de sus principales desventajas para su regulación.

Difícilmente el Código Civil, marco general de influencia decisiva en las relaciones jurídicas cotidianas, pueda resolver todos los conflictos derivados del uso de nuevas tecnologías debido a la imposibilidad de dar tratamiento anticipado a las consecuencias de la implementación de técnicas no suficientemente probadas. Por tal motivo, será necesario complementarlo con una norma que contemple el o los sistemas posibles que ‘aseguren razonablemente la autoría e inalterabilidad del instrumento.’

Existen varios proyectos de ley: el de los senadores Del Piero y Molinari Romero¹⁵¹ (20/6/00), el del diputado Fontdevila y el de Menem junto con Granillo Ocampo, Fernández y Rodríguez.

¹⁵¹ Entre los fundamentos del proyecto sobre *Firma digital y validación de documento electrónico* de los senadores Del Piero y Molinari Romero cabe destacar el siguiente: “Rechazamos el concepto de que esta realidad, por tan nueva, necesita integralmente un nuevo derecho. Creemos que todo el derecho vigente se aplica a las relaciones generadas por Internet y sólo cuando existen situaciones no previstas debemos recurrir a subsanarlas. Lo haremos, eso sí, siempre a favor de expandir la herramienta, dando seguridad jurídica a las transacciones por Internet y evitando regulaciones que bloqueen su desarrollo”. Algunos párrafos más abajo aclara: “...No estamos reglamentando un reemplazo de la firma manuscrita de nuestro Código Civil...”. “...la firma digital sólo existe en la medida en que se envíe un documento digital”.

Se reconoce el empleo de la firma electrónica y de la firma digital (artículo 1). Define a la primera como a los datos en forma electrónica asociados a otros datos electrónicos o vinculados de manera lógica con ellos, utilizados como medio de identificación, que no reúne uno o más requisitos para ser considerada como firma digital (artículo 5). La firma digital está caracterizada en el artículo 2, como el método que permite la identificación del firmante y verificación de la integridad del contenido de un documento digital, siempre que cumpla con los siguientes requisitos: a) pertenecer únicamente a su titular; b) encontrarse bajo su absoluto y

Por su parte, el Grupo de Trabajo sobre Comercio Electrónico creado por el Ministerio de Economía¹⁵² ha elaborado un proyecto sobre la materia, recomendando que para que el marco legislativo sea completo es necesario incluir sanciones penales para el caso de estafas y falsificaciones que se puedan cometer por medio de esta tecnología.

exclusivo control; c)ser susceptible de verificación; d) estar vinculada a los datos del documento digital de modo tal que cualquier modificación de los mismos ponga en evidencia su alteración.

¹⁵² Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos. Grupo de Trabajo sobre Comercio Electrónico y Comercio Exterior. Segundo Informe de Progreso (Octubre, 1999), anexo I: Proyecto de ley sobre firma digital. www.mecon.ar/comercio/electronico.htm