

# XXVII JORNADAS DE JOVENS PESQUISADORES

A ciência e a tecnologia na produção de inovação e transformação social

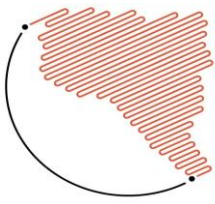
23 A 25 DE OUTUBRO DE 2019

**UFSCar | Brasil | 2019**

ISBN: 978-85-94099-11-2



Asociación de Universidades  
GRUPO MONTEVIDEO



---

## MODELO TRABALHO COMPLETO

### 4.Ciencias Políticas y Sociales

#### **El comercio electrónico y sus particularidades en los sistemas de tributación**

Autor: Rosas Villarrubia, Ingrid; [rosasvillarrubiaing@gmail.com](mailto:rosasvillarrubiaing@gmail.com)

Orientador: Ayala Rojas, Dora; [dorayala@gigared.com](mailto:dorayala@gigared.com)

Facultad de Derecho y Ciencias Sociales y Políticas

Universidad Nacional del Nordeste

---

#### **Resumen**

El presente trabajo tiene por finalidad detectar, describir y analizar los problemas que se desarrollan en torno a la imposición tributaria, en el ámbito del comercio electrónico y las regulaciones en materia fiscal en la normativa y en la doctrina nacional e internacional en contexto global, considerando especialmente la relacionada con la Unión Europea.

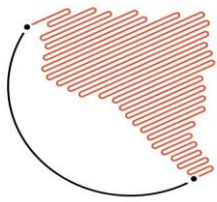
La comercialización con la intervención de plataformas digitales en los últimos años ha adquirido vital importancia por su consolidación como una de las principales fuentes económicas y como posible fuente para recursos públicos; en miras a la satisfacción de las necesidades públicas.

También el incremento en las cifras monetarias de las transacciones con el uso de tecnologías ha generado preocupación por la falta de regulación impositiva en la captación de tributos de la actividad.

Se procederá metodológicamente trabajar sobre las particularidades de los sistemas de tributación y de las operaciones que se sustancian en torno a la intervención de plataformas digitales. Se verán las formas de control para la imposición tributaria en el ámbito del comercio electrónico. Se procurará establecer un marco regulatorio específico y exclusivo a la materia impositiva en la comercialización electrónica.

El marco jurídico constitucional argentino y el principio de legalidad que requiere que toda imposición tributaria se regule previamente por ley, generando discusiones en la aplicación analógica y un límite en garantía a la protección de la propiedad privada. En consecuencia, el marco regulatorio en materia fiscal debe ser establecido, no sólo en forma previa sino además concreta y específica para la absorción de los sujetos sometidos a la norma fiscal.

Palabras claves: Tecnología, Globalización, Estado



## Introducción

El avance del ámbito comercial y la globalización consecuente a la interconexión por medio de plataformas digitales, ha llevado a que los países incrementen sus índices de comercialización en cuanto a productos y servicios insertos en el mercado. Favoreciendo que el comercio vea reforzada su característica actual de rapidez e intercambio global (universal).

En los inicios del siglo XXI, se presenta la globalización en el ámbito del comercio, que se vio favorecida por la presencia de sistemas y tecnologías de información y comunicación.

Es por ello que la globalización tecnológica ha generado como consecuencia la internacionalización de la oferta y la demanda superando las barreras nacionales.

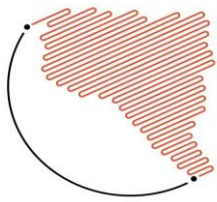
La nueva forma de comercialización que implica el uso de las plataformas, se denomina e-commerce y ha llevado a que el uso de internet, también pueda ser aplicado como herramienta para la realización de transacciones comerciales.

Dentro del contexto de la comercialización electrónica se distinguen (por los sujetos que intervienen) como modalidades la B2B: business to business (relaciones entre empresas); B2C: business to consumer (relación entre la empresa y el consumidor); B2G: business to government (relaciones entre empresa y el estado); finalmente la C2C: consumer to consumer (relación entre

La Organización Mundial del Comercio (1998) estableció que "la situación puede ser más complicada en el caso de las transacciones internacionales, ya que la incertidumbre acerca de la jurisdicción sobre el comercio realizado a través de Internet o teléfono, se considera uno de los principales obstáculos al comercio internacional", por los conflictos que supone en cruce de las jurisdicciones y genera conflicto por la internacionalidad de las transacciones.

La importancia del análisis de la materia radica en la característica fundamental de la base fiscal de un país, siendo la base del progreso económico y social; además los sistemas de tributación se constituyen dentro de un país, con la finalidad de sostenimiento del gasto público del Estado, realizado en miras a la protección y satisfacción de las necesidades públicas para el cumplimiento de los objetivos de un país y su desarrollo.

Las operaciones comerciales se traducen en un incremento en la riqueza de los sujetos, por ende, implica también un aumento en su capacidad económica y consecuentemente un incremento en su capacidad contributiva. En un principio se buscó trabajar con la idea de gravamen en relación al ámbito de los servicios digitales conforme sus exponentes Cordell & Ide (1994) denominado bit tax, que supone la imposición al tráfico fluido de información digital recayendo la base imponible en la construcción del hecho imponible sobre la medida de la unidad



consumidores).

Se puede atribuir sus orígenes en el año 1960 en E.E.U.U cuyo aspecto de intercambio comercial se dio entre las empresas, en la década de los 70' con la aparición de los ordenadores se empieza a fortalecer el uso en el comercio y para el desarrollo de los años 90' logra expandirse al ámbito del público en general.

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

La ley modelo sobre comercio electrónico (CNUDMI), al aplicar el término de comercio electrónico lo hace adoptando una concepción amplia comprendiendo toda información que se curse por mensaje de datos utilizada en el contexto del ámbito comercial, aplicando el término comercial en sentido amplio, se desenvuelva o no en el ámbito contractual.

Con referencia a la conceptualización de mensajes de datos hace referencia a toda información cursada por medios

mínima de información, denominada Bit que se usan en las transacciones o transferencias de datos, recayendo la categoría de sujeto pasivo en el usuario y actuando como agentes de retención los proveedores de los servicios de red, conforme el análisis desarrollado por el informe de aplicación de impuestos al comercio electrónico ALCA (2000).

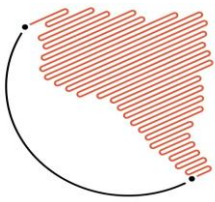
La propuesta de la imposición sobre el tráfico de información conforme a unidades de medidas informática no responde a los principios tributarios regentes a nivel general debido a que no se apoya sobre la capacidad contributiva, a contrario sensu lo hace sobre el volumen de datos transferidos en las transacciones digitales.

También esta premisa entraría en contradicción con el principio de equidad, siendo que se grava la transferencia y no el valor del bien; pudiendo ser menor el peso de los datos pero mayor el valor económico de la actividad o servicio.

Otro planteo en relación en este sistema se basa en que somete a un aspecto tecnológico la base impositiva y este elemento propio del sistema informático podría quedar obsoleto con el avance tecnológico pudiendo caer en desuso por volverse obsoleto.

Carbajo Vasco (2002) critica este sistema por la dificultad de gestión en hacer posible la aplicación del Bit Tax:

(...) tampoco el "bit tax" sería fácilmente gestionable, objetivo esencial y característica



electrónicos, entre lo que podemos mentar el EDI (intercambio electrónico de datos); el correo electrónico; telegrama; télex y telefax. Los países con mayor índice de comercialización son EEUU con \$504,582,000,000; China con \$636,087,000,000; Reino Unido con \$86,450,000,000 y Alemania con \$70,345,000,000.

En argentina el margen de facturación en el 2016 fue de \$102.700; en 2017 \$156.300, en 2018 fue \$229.760 millones. Siendo una importante fuente de ingresos en la economía de un país.

Es así, que la importancia de la actividad impone la necesidad de la regulación por los Estados para protección de las partes intervinientes dentro del ciclo económico y de comercialización; sumado a este aspecto cobra importancia su carácter de fuente para obtener tributos y contribuir al sistema de ingresos en materia de recursos de un Estado, consecuente con la obligación de contar con los medios de regulación de la actividad por la participación del Estado. La tributación enfocada en el gravamen, puede darse por la intervención de los particulares dentro del ciclo económico y la obtención de ganancias o por el impuesto al valor agregado y en relación a la actividad de consumo.

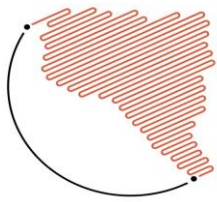
Las dificultades en esta nueva forma de comercialización en materia fiscal, se produce por la inexistencia de instituciones u organismos que efectúen control de los

imprescindible de cualquier impuesto novedoso a aplicar desde la perspectiva de un administrador tributario. La gestión del “bit tax” estaría necesitada de una Autoridad Tributaria Internacional porque, al fin y al cabo, los “bits” se mueven en la RED y ésta no tiene una localización precisa en el Universo sino en el ciberespacio. O existe una Autoridad Tributaria Internacional (la cual, entre otras tareas, tendría que plantearse cómo distribuir entre las diversas naciones que seguirán existiendo, la recaudación de este impuesto) o, sencillamente, el nuevo gravamen no funcionaría. (p.206)

Siguiendo el análisis de esta línea; en cuanto a la forma de imposición que se adecue a la característica del comercio electrónico algunas posturas consideran que el impuesto que debe recaer en esta clase de actividad es el IVA, mientras que otros consideran más adecuado la figura de impuestos a las ganancias.

En el primer caso, podemos mencionar la Unión Europea, que se inclina por la aplicación impositiva indirecta, es decir, el impuesto al valor agregado es un impuesto que grava al consumo, recayendo la carga impositiva de todo el proceso de comercialización en el destinatario final. La dificultad se produce en torno al Estado sobre el que recae la facultad de imponer el tributo para captar el ingreso, la Unión Europea toma en consideración el lugar donde se encuentra el cliente que es beneficiario del servicio.

En Argentina en la provincia de Córdoba existe la imposición tributaria a través de la



procesos, producidos en el marco de su desarrollo y comercialización electrónica, sumado a la dificultad que las normas tributarias y los institutos tradicionales se ven afectados debido a las características propias de las modalidades electrónicas y la imposibilidad de efectuar un control efectivo sobre dichas operaciones.

Los problemas dentro del sistema tributario en materia de las operaciones electrónicas o a través del uso de sistemas de información, se producen por el cambio de las características en cuanto a la actividad para ejercer el debido control; siendo que se desarrolla en plataformas digitales en cuyo caso genera la dificultad de poder encontrar un medio que permita llevar a cabo el control efectivo de dichas transacciones.

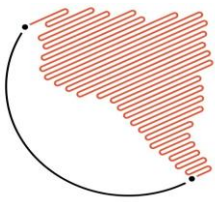
A su vez, se genera el obstáculo de poder individualizar el sujeto sobre el que recaiga el hecho imponible, y se origina en la imposibilidad propia del ámbito electrónico donde muchos de los que operan los hacen con identidad desconocida.

Es necesario además superar las barreras de la idea de soberanía fiscal del estado debido a la internacionalidad de estas operaciones, que lleva a plantear la idea de reforzar marcos tributarios internacionales y evitar la doble tributación, siendo fundamental una normativa comunitaria internacional que permita además el trabajo cooperativo de las administraciones tributarias de los diferentes Estados, con el fin de permitir la obtención de datos en las

figura del impuestos a los ingresos brutos, estableciendo un régimen de retención respecto de aquellos servicios adquiridos con tarjetas de crédito o débito, en cuanto a contenido digital, siendo aplicable desde el 2014 mediante la Resolución General 593/14, en el cual actúan como agente de retención las entidades emisoras de tarjetas de débito y crédito. Aplicando una alícuota del 3% al valor neto del servicio.

La Ley N° 10.508 de la provincia de Córdoba introduce la modificación al art 177 del código tributario provincial realizando una ampliación de la carga tributaria a las actividades prestadas en forma on-line:

se considera que existe actividad gravada en el ámbito de la Provincia de Córdoba cuando por la comercialización de servicios de suscripción online, para el acceso a toda clase de entretenimientos audiovisuales (películas, series, música, juegos, videos, transmisiones televisivas online o similares) que se transmitan desde Internet a televisión, computadoras, dispositivos móviles, consolas conectadas y/o plataformas tecnológicas, por sujetos domiciliados, radicados o constituidos en el exterior, se verifique la utilización o consumo de tales actividades por sujetos radicados, domiciliados o ubicados en territorio provincial. Idéntico tratamiento resultará de aplicación para la intermediación en la prestación de servicios (Uber, Airbnb, entre otras) y las actividades de juego que se desarrollen y/o exploten a través de cualquier medio, plataforma o aplicación tecnológica y/o dispositivo y/o plataforma digital y/o móvil o similares, tales como: ruleta online, black jack, baccarat, punto y banca, póker mediterráneo,



operaciones.

Dentro del marco de este sistema de cooperación podría sustanciarse el control por parte de las administraciones tributarias. Son diversas las problemáticas a resolver presentes al momento de analizar la tributación en miras a la organización de una normativa, que refiera y regule dichas situaciones, estas dificultades emergen de las propias características de los sistemas de información y su consecuente transferencia.

Tal como lo desarrollamos en otro trabajo, las legislaciones tributarias, enfrentan un gran desafío en adecuarse a los cambios del sistema tecnológico con el desarrollo normativo y de procedimiento para las prácticas tributarias en lo electrónico para superar las deficiencias. (Rosas V & Márquez 2017)

Trabajaremos sobre la hipótesis de que la legislación argentina actual resulta insuficiente para una regulación efectiva en materia tributaria en la captación de tributos dentro de la comercialización electrónica.

### **Objetivos**

- Describir y analizar las particularidades del sistema de tributación y de las operaciones que se sustancian en torno a la intervención de plataformas digitales.
- Analizar la forma de control para la imposición tributaria en el ámbito del comercio electrónico.
- Identificar las principales dificultades

video póker on line, siete y medio, hazzard, monte, rueda de la fortuna, seven fax, bingo, tragaperras, apuestas deportivas, craps, keno, etc., cuando se verifiquen las condiciones detalladas precedentemente y con total independencia donde se organicen, localicen los servidores y/o plataforma digital y/o red móvil u ofrezcan tales actividades de juego.

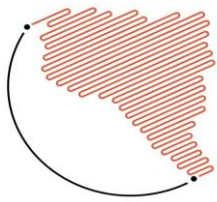
En virtud de lo expuesto precedentemente, quedarán sujetos a retención -con carácter de pago único y definitivo(..) (art 177 3er párrafo )

Como se desprende del análisis de las posturas y normativas analizadas, la imposición rige sobre actividades que se traducen en una prestación de servicios, dejando de lado el aspecto de compraventa de bienes con el uso de las plataformas, además que supone la aplicación impositiva cuando se da el uso de tarjetas.

Por el contrario en el supuesto de pago en efectivo no se daría la respectiva posibilidad de retención.

Sumado a este aspecto, se presenta la contradicción con las disposiciones de la constitución nacional, debido a que la ampliación de su potestad tributaria excede las conferidas a los regímenes provinciales.

La necesidad de repensar el sistema tributario, en base a las características del comercio electrónico; a los principios tributarios y a la constitución nacional para armonizar sus disposiciones, no es suficiente, debe además ir acompañado por la idea de gestión en cuanto a la Administración tributaria para hacer efectiva esa captación de recursos.



existentes de la imposición tributaria en la comercialización electrónica.

### **Materiales y Métodos**

Materiales: Se recurre al empleo y el estudio de las Fuentes del derecho y análisis de cuantitativos de datos estadísticos.

Fuentes formales, la ley y los usos y costumbres.

Fuentes materiales: la jurisprudencia y la doctrina.

La metodología es cualitativa, analizando aspectos teóricos que se conceptualizan en torno a los sistemas tributarios y a la imposición tributaria.

Para ello, se trabajó sobre la construcción conceptual y el análisis de la normativa existente según los procedimientos habituales en las ciencias jurídicas, identificando las diferentes problemáticas, la generación de casuística y su impacto en las regulaciones tributarias en relación a las actividades llevadas por intermediación de plataformas digitales.

### **Resultados y discusión**

El sistema tributario en cuanto a regulación específica en el ámbito electrónico, debe replantear el sistema tributario clásico, en respuesta a la necesidad de tributación en materia electrónica en diversos aspectos; para ello debe elaborar un nuevo régimen que permita la fiscalización e imposición en el comercio electrónico.

Se plantea en los sistemas tributarios la necesidad de elaborar una regulación microsistémica específica de la materia

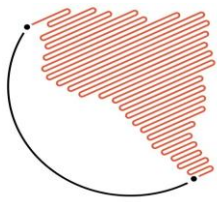
### **Conclusiones**

Las dificultades emergentes de las particularidades por el uso de medios electrónicos, en el comercio se manifiesta en el ámbito fiscal en el obstáculo de captar los sujetos intervinientes en el proceso; sumado al aspecto factivo de la intervención de sujetos que se encuentran en diferentes espacios geográficos donde el proceso económico no requiere la presencia física de los intervinientes; dando complejidad a las relaciones jurídicas en el ámbito de la tributación. Debiéndose analizar la forma de regulación de esta nueva modalidad debido a que los conceptos y la regulación tradicional no pueden dar cobertura a la misma.

Es por ello, que de las dificultades que presenta la imposibilidad de individualización del sujeto, la localización de las actividades empresariales para poder determinar el Estado al que corresponde someter el gravamen por la actividad y la no operatividad en estas operaciones de la noción de establecimiento permanente; dejan en vista la necesidad de replantear los conceptos tradicionales, la normativa regulatoria y los principios tradicionales, para dar respuesta a esta nueva modalidad de comercialización.

La importancia que tienen los Estados de tener la tributación en estas operaciones comerciales, responde al incremento en forma intempestiva del comercio electrónico en los últimos años, es que constituye como





electrónica e impositiva.

Debido, que apuntar a la modificación de las formas de imposición existentes no resulta una solución conveniente, y esto responde en razón que las mismas se encuentran ligadas a la idea de la territorialidad y localización territorial; que en muchos casos en el ámbito del comercio electrónico genera la imposibilidad de contar con una localización espacial, en un ámbito geográfico determinado dada las características del medio electrónico.

En Argentina, el sistema recaudatorio es llevado a cabo por nación, provincia y municipio se organiza mediante la imposición o gravamen sobre consumo, activos y ganancias. Dentro del régimen nacional las principales fuentes de recaudación lo conforman los impuestos a las ganancias, al valor agregado, sobre créditos y débitos y otras operativas, impuestos especiales e impuestos a las ganancias mínimas presuntas.

En el derecho comparado la organización para la Cooperación del desarrollo económico (OCDE) publico lineamientos en materia tributaria y comercio electrónico, con la finalidad de buscar la adaptación de conceptos internacionales en materia tributaria.

La OCDE elaboro condiciones para la tributación en el comercio electrónico en forma conjunta con varios países y la intervención de organismos el CIAT, la Asociación de Administradores Tributarios

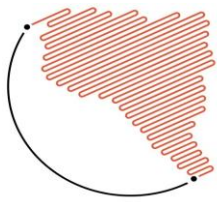
una fuente de recursos cuantiosos para los Estados.

Las conclusiones en esta primera etapa de inicio de la investigación y que revisten carácter parcial; se sustenta en la necesidad de establecer una normativa específica independiente de la tradicional, que implique una nueva forma de regulación y sea de aplicación exclusiva a la imposición tributaria en el comercio electrónico sin incluir dentro de su regulación a otras formas de comercialización como la tradicional.

También se pone en manifiesto la importancia de contar con convenios de colaboración e integración para llevar adelante la tarea de control por los diferentes Estados con la finalidad de poder otorgar operatividad a las imposiciones tributarias, el cual se podrá con el trabajo colaborativo por parte de las administraciones tributarias de la circunscripción territorial de cada Estado, teniendo en repuesta a la característica de internacionalidad del comercio electrónico.

### **Referencias Bibliográficas**

- Bustos Buiza, J. & otros. (2001) Dossier Práctico Fiscalidad del Comercio Electrónico. Madrid: Ediciones Francis Lefebvre S.A.
- Cámara Argentina de comercio electrónico (2018) Estadísticas del CACE Estudio anual de comercio electrónico. Año 2015-2018. Recuperado de:  
<http://www.cace.org.ar/estadisticas/>
- Carbajo Vasco, D.(2002). Reflexiones



de la Mancomunidad Británica (CATA), la Unión Europea, la Organización Mundial de Aduanas, y la comunidad empresarial, entre los que podemos destacar el tratamiento no discriminatorio en la imposición de tributos en el comercio electrónico y la aplicación de los principios tradicionales tributarios, pero esta no debe dar lugar a la afectación de la soberanía fiscal de los países; garantizar la justa repartición de los tributos y evitar la doble imposición.

La cumbre de Okinawa del G7 abordó entre los puntos a resolver el impacto de la revolución tecnológica en el comercio y en las finanzas, los ministros de finanzas puntualizaron la necesidad de conservación de:

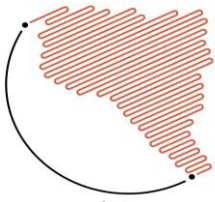
Los principios de imposición convencional, como la neutralidad, equidad y simplicidad, deben subyacer en la imposición del comercio electrónico. En este momento, las normas impositivas existentes pueden implementar estos principios para el comercio electrónico. Mientras puede haber casos en los que sea necesaria una adaptación de las normas existentes, esta adaptación no debería discriminar entre las formas de comercio, sea esta electrónica o tradicional.

Dentro del ámbito de los principios y siguiendo este lineamiento de desarrollo, Bustos Buiza (2001) además propone agregar el principio de internacionalización por lo cual las medidas que se lleven a cabo deben adecuarse a la idea de internacionalidad; el principio de flexibilidad que supone la elasticidad y amplitud de

sobre comercio electrónico y fiscalidad. 4to Congreso de Economía de Navarra y Navarra (Comunidad Autónoma). Departamento de Economía y Hacienda -Comité conjunto de expertos del gobierno y del sector privado sobre comercio electrónico. (2000) Informe Aplicación de impuestos al comercio electrónico. ALCA Presentado por Compañía Antel, Uruguay. - Cordell, A. (1996). New Taxes for a New Economy. Government Information in Canadá, Volume 2. - Linio. (2019) Índice Mundial de Comercio Electrónico. Donde estamos hacia dónde vamos Recuperado de: <https://www.linio.com.ar/sp/indice-ecommerce> - Rosas Villarrubia, I. & Márquez, A. (2017) Comercio electrónico y fiscalidad. Problemáticas sobre la imposición directa e indirecta. Posibles soluciones. EIDIAL biblioteca jurídica on-line. Recuperado de: <http://www.eldial.com> - World Trade Organization (1998) Comercio electrónico y el papel de la OMC. Recuperado de: [https://www.wto.org/spanish/res\\_s/publications\\_s/special\\_studies2\\_s.htm](https://www.wto.org/spanish/res_s/publications_s/special_studies2_s.htm)

### **Agradecimientos**

Al rectorado de nuestra universidad, a la Sra. secretaria general de ciencia y técnica Dra. María Silvia Leoni. En nuestra unidad académica de Derecho y Ciencias Sociales y Políticas, a la institución



forma que pueda adecuarse constantemente a los cambios tecnológicos que se vayan experimentando y el principio de coordinación para un trabajo colaborativo entre los entes de la administración tributaria nacional e internacional con el ordenamiento regente, para garantizar su operatividad.

En el marco del MERCOSUR se constituyó el grupo de trabajo de comercio electrónico el cual solo limita sus actividades a resolver cuestiones vinculadas al ámbito del consumo en el comercio electrónico.

y a su política de gestión, encabezada por nuestro Decano Dr Mario Villegas.

A mi Directora por el acompañamiento permanente en la formación de todos los integrantes del grupo Dra (Ph. D) Dora Ayala Rojas y al grupo de investigación “Deodoro Roca”.

### **Financiamiento**

La Universidad Nacional del Nordeste Rectorado, Secretaria de Ciencia y técnica.(UNNE)