

Universidad Latinoamérica
De Ciencia y Tecnología

ULACIT

MAESTRIA
ASESORIA FISCAL DE EMPRESAS

¿Es Posible En La
Actualidad Fiscalizar El
Comercio Electrónico?

AUTOR:
Olman Rímola Castillo

Setiembre 2006

¿Es posible en la actualidad fiscalizar el comercio electrónico?

Olman Rímola Castillo¹

Resumen

El comercio electrónico ha venido a romper todos los paradigmas existentes con relación a la formación, desarrollo, implementación y fiscalización de los negocios.

Las empresas se han visto en la necesidad de modificar la forma de efectuar sus negocios de forma tal que algunas hasta han empezado desde el inicio.

La fiscalización de esta nueva forma de hacer negocios no ha sido sencilla.

A pesar de haber muchos buenos intentos, estos no han sido lo suficientemente efectivos pues no consideran al comercio electrónico como algo nuevo, sino como una manifestación más de las formas tradicionales de hacer comercio. Y eso es un error.

El comercio electrónico debe ser considerado como una nueva, distinta y separada forma de hacer comercio, y por lo tanto, se le debe fiscalizar de una nueva forma.

Los métodos tradicionales de fiscalización no pueden aplicarse al comercio electrónico.

Descriptores

Impuestos comercio electrónico / tributación comercio electrónico

Abstract

The e-commerce has come to break up all the existent paradigms related to the formation, development, implementation and taxation of the business.

The companies have been in the necessity of modifying the form of making their business in a such way that some until they have begun from the beginning.

The taxation of this new way of making business has not been simple.

In spite of having many good intents, these they have not been the sufficiently effective ones because they don't consider to the electronic trade as something new, but like a manifestation more than the traditional forms of making trade. And that is a mistake.

The e-commerce should be considered as a new, different and separate form of making business, and therefore, it should be taxed in a new way.

The traditional methods of taxation cannot be applied to the e-commerce.

Key words

E-commerce tax / e-commerce taxation

¹ Licenciado en Contaduría Pública. Candidato a Maestría en Asesoría Fiscal de Empresas de ULACIT.
Correo electrónico: olman@orimola.com

Introducción

Fiscalizar esta nueva modalidad de hacer negocios, el comercio electrónico o e-commerce, no puede, bajo ningún supuesto, hacerse al tenor de los antiguos métodos de fiscalización y bajo los mismos estándares impositivos.

Nuevas formas de hacer negocios conllevan nuevas formas de fiscalización e incluso de legislación.

En la actualidad, debido en parte a la globalización mundial y en otra parte a lo vertiginoso del desarrollo de nuevas tecnologías, los diversos entes comerciales han creado nuevas estrategias de mercado para lograr una importante posición competitiva.

En esas nuevas estrategias se encuentra incluido el mundo del Internet el cual ha dejado atrás la sociedad industrializada.

En el comercio electrónico se intercambian bienes y servicios –tangibles o no-, entre dos o más personas utilizando para ello la Red de Redes Internet, o redes privadas conocidas como Intranet, y los diversos actores han encontrado la acogida necesaria en distintas jurisdicciones, la mayoría no identificables, para poder desarrollar sus negocios con casi nula restricción impositiva.

La accesibilidad que posee el realizar transacciones vía Internet, es la clave para que los demandantes escojan esa alternativa, aunado a la polución informativa. Sin embargo, se debe tener en claro el concepto de Internet y el de comercio electrónico para lograr un mejor panorama del tema en estudio.

Existen diversos elementos que discrepan del comercio electrónico con el comercio tradicional, la principal característica radica en la ausencia de la relación física entre el demandante y el oferente, la única constancia que queda es un documento digital y su contenido, por ende la dificultad de la debida regulación tanto fiscal como legal.

Sin embargo, todavía no hemos sido lo suficientemente asertivos para siquiera determinar de qué estamos hablando cuando nos referimos al comercio electrónico.

¿Qué es comercio electrónico?

La Real Academia Española (2001) define comercio como "Negociación que se hace comprando, vendiendo o permutando géneros o mercancías" (p.598).

Por otro lado, la Organización Mundial del Comercio en su página Web define el comercio electrónico como la producción, publicidad, venta y distribución de productos a través de las redes de telecomunicaciones.

Tan vaga como la anterior, existe una serie de definiciones, ambiguas algunas, pero poco precisas y poco concretas todas.

De hecho, esa superficialidad con la que se ha tratado este tema ha generado una gran cantidad de lagunas jurídicas en lo que respecta a la tributación del comercio electrónico.

A esta definición se le debería agregar servicios para que quede más actual.

La guía para la incorporación al derecho interno de la Ley de Modelo de la Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional –CNUDMI- (2006), claramente alude a la vaguedad con la que se ha definido el comercio electrónico.

El título de la Ley Modelo habla de "comercio electrónico". Si bien en el artículo 2 se da una definición del "intercambio electrónico de datos (EDI)", la Ley Modelo no especifica lo que se entiende por "comercio electrónico". Al preparar la Ley Modelo, la Comisión decidió que, al ocuparse del tema que tenía ante sí, se atendería a una concepción amplia del EDI que abarcara toda una gama de aplicaciones del mismo relacionadas con el comercio que podrían designarse por el amplio término de "comercio electrónico" (véase A/CN.9/360, párrs. 28 y 29), aunque otros términos descriptivos sirvieran igual de bien. Entre los medios de comunicación recogidos en el concepto de "comercio electrónico" cabe citar las siguientes vías de transmisión basadas en el empleo de técnicas electrónicas: la comunicación por medio del EDI definida en sentido estricto como la transmisión de datos de una terminal informática a otra efectuada en formato normalizado; la transmisión de mensajes electrónicos utilizando normas patentadas o normas de libre acceso; y la transmisión por vía electrónica de textos de formato libre, por ejemplo, a través de la INTERNET. Se señaló también que, en algunos casos, la noción de "comercio electrónico" sería utilizada para referirse al empleo de técnicas como el télex y la telecopia o fax.

En principio pareciera que para CNUDMI, para que se dé comercio electrónico debe cumplirse con el requisito primordial de utilizar vías de transmisión basadas en el empleo de técnicas electrónicas, lo que deja por fuera la negociación de bienes tangibles que no pueden ser transportados de esa manera.

No es congruente ese argumento por cuanto el comercio electrónico tal y como se desarrolla en la actualidad no precisa, necesariamente, de una transmisión electrónica de los bienes o servicios negociados. Un ejemplo de ello lo puede constituir la compra de un libro impreso o un disco compacto a través de portales especializados como amazon.com.

Pareciera más bien, que esa definición de la CNUDMI se puede aplicar solamente a compras de bienes digitales que pueden ser transmitidos de forma electrónica a través de la Internet, caso concreto de archivos de texto, música, video o la combinación de ellos. El Doctor Moreno Navarrete (2002), define el comercio electrónico como sigue:

... es la acción de realizar de forma electrónica transacciones comerciales. Está basado en el tratamiento y transmisión electrónica de datos, incluidos texto, imágenes y video. El comercio electrónico comprende actividades muy diversas, como comercio electrónico de bienes y servicios, suministro en línea de contenidos digitales, Transferencia Electrónica de Fondos, compraventa electrónica de acciones, conocimientos de embarque

electrónicos, subastas, diseños y proyectos conjuntos, prestación de servicios en línea (on line sourcing), contratación pública, comercialización directa al consumidor y servicios postventa. Por otra parte, abarca a la vez productos (v.gr., bienes de consumo, equipo médico especializado) y servicios (v.gr., servicios de información, financieros y jurídicos), actividades tradicionales (v.gr., asistencia sanitaria, educación) y nuevas actividades (v.gr., centros comerciales virtuales) (p.16-17).

El cuestionamiento a la anterior definición podría generarse al tratar de definir qué es realizar de forma electrónica transacciones comerciales. O más bien, cómo se realiza de forma electrónica transacciones comerciales. Eso dice mucho y a la vez no dice nada. De acuerdo con Otero, citado por Hortalá i Vallvé, Roccatagiata y Valente(2000), el comercio electrónico puede entenderse de distintas formas según la perspectiva que se adopte:

- Desde las de las comunicaciones, el comercio electrónico consiste en la distribución de la información, productos, servicios, transacciones financieras, a través de Redes de Telecomunicación Multimedia/Multiservicios, alineando sistemas de información de modo que se conformen nuevas estructuras empresariales de carácter virtual.
- Desde la de los procesos de negocio, el comercio electrónico consiste en la utilización de tecnologías que faciliten el soporte y la automatización de los flujos de trabajo y procedimientos de negocio de la empresa, consiguiendo eficiencias en los costes, mejora en la calidad de los servicios y acortando el tiempo de los ciclos de los procesos.
- Desde la temporal, el comercio electrónico es el instrumento que permite establecer nuevos canales y nuevos mercados para el intercambio de productos, servicios e informaciones en tiempo real (p.23).

En el caso de las definiciones dadas por Otero (2000), ubicadas en tres distintos planos: comunicaciones, procesos de negocios y espacio temporal, éstas son muy divergentes. Bajo el enfoque de las comunicaciones, sólo podrá ser comercio electrónico aquel que sea distribuido a través de redes de telecomunicación, como lo es el caso de Internet. No es muy satisfactorio el concepto de comercio electrónico bajo el enfoque de los procesos de negocios, por cuanto cualquier mejora sustancial a los flujos de trabajo, se deberá tener como administrativa, y como una decisión gerencial, que nada tiene que ver con operaciones comerciales. Y finalmente, la definición ubicada en el espacio temporal, no es más que una ecléctica acepción.

Incorporando el pensamiento de los señores Hortalá et al. (2000), ellos concluyen que por comercio electrónico se entiende la multiplicidad de operaciones que pueden realizarse por vía telemática relativas a la cesión de bienes, a la prestación de servicios y al intercambio de información. En otras palabras, el comercio electrónico:

- Consiste en el desarrollo de una actividad comercial por vía electrónica.

- Se basa en la elaboración y transmisión de datos (entre ellos los que tengan formato audio y vídeo) por vía electrónica.
- Comprende las actividades más variadas (desde, por ejemplo, la comercialización de las mercancías y servicios por vía electrónica, hasta la distribución on-line de contenidos digitales, la realización por vía electrónica de operaciones tales como la transferencia de fondos, compraventa de acciones, ventas en subasta, proyectos de ingeniería en cooperación, la venta directa al consumidor y los correspondientes servicios de postventa).
- Abarca a los productos (por ejemplo los productos de consumo) y a los servicios (por ejemplo servicios de información y financieros, asesoría jurídica, etc.) ya sean de tipo tradicionales o de nuevo cuño (por ejemplo los centros comerciales virtuales) (p.23).

De nuevo, se define el comercio electrónico de forma tan amplia que no se define nada. Limitar actos de comercio a la elaboración y transmisión de datos por vía electrónica es vacío. ¿Acaso no pueden ser actos de comercio electrónico ordenar y pagar una pizza, un libro, o el casete de una película? ¿Cómo se puede diferenciar una distribución "on-line" de un acto de comercio "on-line"?

El profesor Vila Sobrino en la compilación de Gómez Segade (2001), fue un tanto más preciso cuando dijo que comercio electrónico es toda forma de comercio en la cual se utilizan las redes de ordenadores como medio de comunicación entre los diferentes agentes implicados.

Desde este punto de vista, ya se va perfilando una definición un poco más sensata y cercana a la realidad. Aunque el enviar una confirmación y aceptación de un pedido por fax se puede considerar comercio electrónico, la verdad es que sigue siendo comercio tradicional que utiliza los métodos electrónicos para poder ser llevado a cabo. Incluso, una confirmación y aceptación de un pedido realizada por teléfono podría considerarse como comercio electrónico si se validara como tal el hecho de haber utilizado medios electrónicos para su realización.

El Presidente de la Asociación Española de Comercio Electrónico, Fernando Pardo, en la compilación de Gómez Segade (2001), ha dicho que se entiende por comercio electrónico cualquier forma de transacción comercial que utiliza medios electrónicos y redes de telecomunicación. En este concepto tan amplio caben muchas formas de intercambio comercial: desde el uso del fax para efectuar pedidos, hasta la simple llamada telefónica.

Erróneo concepto, pues entonces se está realizando actos de comercio electrónico hace bastantes años, y estos, desde una perspectiva tributaria, han estado cumpliendo con sus obligaciones fiscales y mercantiles; por lo que tampoco entonces se habría generado problema tributario alguno con la realización de esta clase de actos, pues la normativa existente habría sido suficiente para regular tales actividades. A todas luces, falso.

Carlos de Paladella, citado por Knorr y Roldán (2001), define, de forma un tanto más específica que las anteriores, lo es el comercio electrónico en el siguiente sentido:

El concepto de comercio electrónico no sólo incluye la compra y venta electrónica de bienes o servicios, que es el concepto común que se tiene, sino que también incorpora el uso de las redes para actividades anteriores o posteriores a la venta, como son: la publicidad, la búsqueda de información, el aseguramiento de las posibles transacciones, el tratamiento de clientes y proveedores, incluso inversores, trámites ante autoridades de control y fiscalización, la negociación de condiciones de compra, suministro, etc., la prestación de mantenimiento y servicios posventa y la colaboración entre empresas (p.59).

Esta definición acepta, en primera instancia, que el comercio electrónico puede transar bienes y servicios. No especifica que clase de bienes, pero se puede asumir que incluye los tangibles. El problema se presenta con la interpretación que se le puede dar a la compra y venta electrónica de los mismos, pues es ahí donde no se tiene claro el concepto.

El profesor Domínguez Luelmo (2001), citado en la compilación de Joseba A. Echebarría Sáenz y otros, se expresa en su definición, aunque mantiene intacto el concepto de transacciones comerciales, pues incluye todo lo que pueda considerarse como tal sin definirlo:

En sentido amplio, el comercio electrónico abarca todo tipo de transacciones comerciales electrónicas, fundamentalmente compraventa de bienes y prestación de servicios, pero igualmente engloba las actividades y negociaciones previas y otras actividades posteriores relacionadas con las mismas como los pagos electrónicos, cuya particularidad radica en que se desarrollan a través de los mecanismos que proporcionan las nuevas tecnologías de la comunicación (correo electrónico, u otras aplicaciones de Internet, como los sitios web) (p.31).

Sin embargo, este mismo autor sí relaciona todas esas transacciones comerciales electrónicas con los respectivos pagos electrónicos, un concepto que redefine lo que el comercio electrónico puede ser, pues denota una tácita relación entre lo transado y la forma de pagarlo a través de los mecanismos proporcionados por las nuevas tecnologías de comunicación.

Aunque hay que hacer notar que el correo electrónico per se, no puede considerarse un medio de pago electrónico, situación que se analizará más adelante.

Es importante resaltar que de acuerdo con esta definición, se delimitaría las transacciones electrónicas solo a aquellas en donde la negociación incluya el pago y éste utilice medios electrónicos, situación tampoco definida, pues el enviar una transferencia cablegráfica a través de un banco, éste utiliza medios electrónicos.

En lo que sí es preciso, es en la distinción que hace entre comercio electrónico directo y comercio electrónico indirecto.

En ese sentido el profesor Domínguez Luelmo (2001) aclara que el comercio electrónico indirecto es aquel en donde solamente la oferta y la aceptación se producen de manera

electrónica, mientras que los bienes o servicios se entregan por canales ordinarios. En el comercio electrónico directo, por el contrario, se produce en línea tanto la oferta como la aceptación, así como la entrega de bienes o servicios intangibles y el pago de los mismos.

Como se ha visto, existe una gran cantidad de definiciones de comercio electrónico, y en algunos casos, se contradicen entre sí o son totalmente disímiles entre ellas.

El profesor Fernández-Albor Baltar(2001), citado en la compilación de José Antonio Gómez Segade y otros define mejor y de forma más clara los contratos electrónicos:

Para considerar un contrato como contrato electrónico es, pues, en primer término, preciso reducir tecnológicamente la categoría a aquellos contratos en los que se emplean medios electrónicos de carácter telemático. No serían, pues, contratos electrónicos aquellos en los que se recurre a instrumentos técnicos electrónicos como el teléfono, el telégrafo, el télex o el fax. Lo serían simplemente aquellos en los que se recurre al empleo de ordenadores interconectados. En efecto, la aplicación coordinada de las tecnologías de la información (informática) con las de la comunicación (electrónica) producen como consecuencia la aparición de nuevos medios de expresión y transmisión de declaraciones de toda índole (telemática). En la sucesión histórica de las formas de comunicación negocial nos encontramos ante un nuevo instrumento distinto de la expresión oral y de la expresión escrita, pero al mismo tiempo parcialmente coincidente con ambas. Con la expresión oral posee en común el dato de la posibilidad de inmediatez. Las bandas anchas de transmisión electrónica permiten que la comunicación entre ordenadores pueda producirse en tiempo real o en línea. No existe, pues, necesariamente un lapso de tiempo entre la emisión de una declaración de volunta y su recepción (p.263-264).

Esta concepción de contrato electrónico sí tiene sentido, por cuanto reduce las categorías de contratos electrónicos. Las detalla.

Se había analizado la posición de distintos autores que consideran que el comercio electrónico es toda transacción que se haga por medios electrónicos.

Se había explicado que esa categorización hace que sólo aquel contrato que no utilice medios electrónicos a la hora de su perfeccionamiento –aceptación de la oferta- no sea considerado como comercio electrónico.

La primer interrogante ante tal categorización surge, por ejemplo, en el momento en que compramos cualquier bien en una tienda y pagamos con tarjeta de crédito. En ese momento, cuando el comercio afiliado a la compañía procesadora de tarjetas de crédito llama ya sea por teléfono o datáfono para solicitar la autorización de la transacción, y el procesador de tarjetas de crédito confirma la transacción, de acuerdo con el planteamiento de marras, eso sería una transacción de comercio electrónico. Dicho de otra forma, si esa categorización tuviera sentido, el comercio electrónico no tendría nada de novedoso, más bien, por el contrario, sería una figura formalmente consolidada

dentro del ordenamiento jurídico mercantil y tributario de los países y nadie estaría debatiendo sobre toda la problemática que se ha generado durante los últimos años.

En principio, en una negociación comercial, entendida ésta como acto de comercio, debe al menos existir dos partes: una que compra y otra que vende. Ampliando, el intercambio de bienes y servicios, en la mayoría de los casos, se hace por dinero.

De esta forma, la parte que vende se debe asegurar el pago y la parte que compra se debe asegurar la entrega de los bienes y/o servicios intercambiados.

Una negociación electrónica sería entonces la que permite a los participantes del acto de comercio ejercer sus roles mediante medios electrónicos, particularmente a través de la Internet y/o medios similares.

Quiere esto decir que la parte que vende exhibe sus productos, factura y cobra a través de medios electrónicos y la parte que compra selecciona, ordena y paga también a través de medios electrónicos. El caso de la entrega y recibo de los bienes y/o servicios transados en el acto de comercio en particular puede que no se pueda realizar de forma electrónica, debido a la naturaleza tangible de algunos esos bienes.

La posibilidad de entrega del bien transado vía electrónica permite crear una categoría que agrupe algunos actos de comercio electrónico en particular, de forma tal que se les pueda considerar como:

1. Comercio electrónico de bienes y/o servicios entregados de forma electrónica
2. Comercio electrónico de bienes y/o servicios entregados por medios no electrónicos

La Profesora Begoña Barruso Castillo (2000), define las dos categorías anteriores como:

- Operaciones off-line: aquellas en las que el pedido del bien tangible se realiza a través de Internet
- Operaciones on-line: consistentes en poner a disposición del destinatario un producto en formato digital (por ejemplo, música, vídeos o productos informáticos) a través de la Red

Como se ha dicho anteriormente, la mayoría de las definiciones sobre comercio electrónico y temas relacionados, incluyendo las dos precedentes, son profusamente vanas.

El concepto *on-line* significa en línea, en tiempo real, no puede ser un concepto asociado a características físicas de los bienes y/o servicios que se intercambian. Se puede efectuar pagos *on-line* del servicio de televisión por cable, colegiaturas, suscripción de revistas, compras de libros impresos, en fin, la gama es infinita. Por otro lado, un pedido realizado a través de Internet es un pedido realizado *on-line*, aunque sea un pedido de zapatos o ropa, como tales, bienes tangibles.

Contratos electrónicos

A diferencia de los actos de comercio tradicionales, los realizados de forma electrónica presentan ciertas características que los hacen novedosos y por lo tanto diferentes. La no exigencia de una presencia física para finiquitarlos ha desvelado a una gran mayoría de estudiosos que han tratado de homologar los actos de comercio tradicionales con los actos de comercio electrónicos. Y hacer esto es un grave error.

Tratar de ubicar las partes contratantes desde un punto de vista geográfico y jurisdiccional también es otro error.

En doctrina, el consentimiento contractual se forma mediante el concurso entre dos declaraciones de voluntad (oferta y aceptación).

En la actualidad, las relaciones contractuales se desarrollan básicamente los supuestos de una economía de mercado, lo que necesariamente nos lleva a la internacionalización de la economía, y en consecuencia al derecho mercantil, que comprende las prácticas, normas y usos comerciales que se desarrollan independientemente de las legislaciones que hayan estructurado los diferentes países. También está compuesto, el derecho mercantil, por varios elementos entre los que se encuentran los principios generales del derecho reconocidos por los ordenamientos jurídicos nacionales, las reglas de las organizaciones internacionales, las costumbres, y los usos, los contratos tipo y los laudos arbitrales.

Sin entrar en mucho detalle, diremos que la oferta electrónica sería una declaración unilateral de voluntad que un individuo realiza por medio de instrumentos telemáticos a otra persona que al momento de aceptarla, la perfecciona.

Aunque la mayoría de los ordenamientos consideran que la oferta puede ser verbal o escrita, es claro que para efectos de contratos electrónicos, al momento de perfeccionarse los mismos han dejado un "documento" localizable, entendiéndose por documento, algún soporte magnético, electrónico o telemático, que en la mayoría de los casos se puede duplicar para que de soporte documental a la transacción. Puede ser este documento un archivo binario, compuesto por texto alfanumérico o gráfico en lenguaje de bits.

Una oferta deberá ser considerada como tal cuando no quede duda alguna de que el oferente se obliga a ella, por lo que debe ser exacta y completa para que el destinatario solo tenga que aceptarla, que para efectos de Internet, se acepta con solo hacer clic en una tecla o un icono.

Lo que sucede es que como se ha visto, los contratos de compra venta electrónicos al estar ubicados en la red tienden a ocultar identidades tanto de oferentes como compradores, con lo que en ocasiones se hace difícil regularlos.

Un ejemplo lo representa el caso de las apuestas deportivas por Internet, conocidos como Sportbooks, y los casinos virtuales, conocidos como Online Casinos, que si bien, podría considerarse que no presentan en un principio similitud con contratos comerciales, si mantienen los mismos principios de negociación electrónica que los anteriores. Es tal la imposibilidad de regulación, que el país más poderoso del mundo no ha podido detener la proliferación de estos sitios Web, y de forma virtual se han

desarrollado una serie de mecanismos que mantienen en la legalidad esta ilegal actividad en ese país.

En contraparte, los autores chilenos, Assandri, Somarraba y Vodanovic, citados por los profesores Cubillos Velandia y Rincón Cárdenas (2002), definen aceptación como el acto por el cual la persona a quien va dirigida la oferta manifiesta su conformidad con ella.

Se podría decir que la oferta electrónica sería una declaración unilateral de voluntad que un individuo realiza por medio de instrumentos telemáticos a otra persona manifestando su conformidad a una propuesta recibida por ella.

Desde el punto de vista de la aceptación es donde se origina el consentimiento del contrato.

Según Cubillos y Rincón (2002), existen ciertos requisitos que son necesarios para que se forme el consentimiento, como lo son:

1. Aceptación de la oferta mientras ésta esté vigente: Una oferta estará vigente mientras no se produzcan dos hechos jurídicos:
 - a. Retracción: que es cuando el oferente deja la oferta emitida sin efecto, claro está antes que ésta sea aceptada; o cuando el comprador decide postergar su compra a otro espacio temporal
 - b. Caducidad: cuando ha expirado el plazo dado para ser aceptada; o ha perdido vigencia la oferta propuesta
2. Aceptación oportuna: debe ser otorgada dentro del plazo legal o del plazo voluntario:
 - a. Plazo legal
 - b. Plazo convencional
3. Aceptación pura y simple (p.169-170)

En el supuesto de la retractación, en una negociación electrónica a través de medios telemáticos, es prácticamente imposible que suceda. Una vez dado el clic y aceptada la oferta como tal, por parte del comprador, éste no puede dar marcha atrás. Se debe recordar el concepto de aceptación en línea, pues es en ese justo momento en que el oferente propone su oferta que el comprador la acepta.

Caso contrario con el oferente. Si un oferente decide echar marcha atrás en su ofrecimiento, pues simplemente la saca del aire, es decir, la retira de su sitio Web y nadie más puede verla, por lo que esta oferta no se estará ofreciendo más.

Dicho de otra forma, las ofertas están esperando a ser aceptadas. Si el oferente no desea continuar ofreciendo su oferta, simplemente la retira del Web. Las aceptaciones por parte del comprador una vez dadas no pueden, en buena teoría, ser anuladas o retractadas, pues normalmente estas aceptaciones implican el pago por los bienes o servicios que se están adquiriendo.

Un caso de análisis por separado lo representa el de las ofertas y aceptaciones enviadas a través de correo electrónico, fax, télex, telégrafo o similares.

Es de hacer notar que no se ha considerado este tipo de aceptaciones u ofertas como telemáticas, ni en tiempo real con lo que eventualmente se podría estar ante situaciones diferentes de las anteriormente descritas.

El comprador puede anular su aceptación enviada por email, enviando otro email, y puede que el oferente no haya despachado la mercadería o no haya empezado a desarrollar el servicio ofrecido, ni tampoco lo haya cobrado, por lo que podría proceder a la anulación del pedido.

En el caso de la caducidad de las ofertas, al no estar vigentes el oferente debe tener presente que será su responsabilidad sacarlas del aire para evitar generar confusión. Es el típico ejemplo de los boletos de avión vendidos a través de Internet.

En cuanto al plazo legal, dependerá de la legislación que se esté aplicando al contrato, pues algunos países consideran una gran distinción a la hora de dar la aceptación como válida, y si fue una oferta verbal o escrita. Pero con relación al contrato electrónico, la situación es distinta. Se deberá someter a lo que se ha considerado como plazo para aceptar –que es inmediato-, plazo para pagar- que también es inmediato-, y plazo para hacer la entrega, que depende de la naturaleza del bien, sea este tangible o un servicio. Con relación al plazo convencional, en las negociaciones electrónicas queda sin efecto, por cuanto el oferente tiene en línea su oferta, una vez dado el consentimiento por parte del comprador, será el Web Site del oferente el que se encargue de procesar el pago y por lo tanto, los plazos de pago son inmediatos, pues también están en línea. El plazo de entrega es el que puede generar algún conflicto, pues aunque el oferente garantice la entrega de los bienes de una forma, en el caso de tangibles y más cuando estos tienen se negocian de un país otro, existe una serie de actores que participan dentro del proceso, ajenos al oferente que hacen casi imposible su control. Tal es el caso de los agentes transportadores, aduanas, requisitos de ingreso a los países, etc. Debería considerarse la existencia de los siguientes requisitos, para dar como válida una aceptación electrónica:

- Debe ser congruente con la oferta, de forma tal que pueda darse la declaración conjunta común del oferente y el aceptante
- Debe ser oportuna, es decir, que se debe dar mientras la oferta se encuentre vigente

El que una oferta se haya enviado por email y la aceptación también se haga por ese medio, el hecho de que no se haya hecho en tiempo real no la calificaría con una negociación electrónica, aunque se haya utilizado para su gestión solo los medios telemáticos.

Lo anterior concluye en que para que pueda existir un contrato de compra venta, ambas declaraciones de voluntad deben coincidir.

En adición y muy importante, se debe ubicar en el espacio temporal esa coincidencia de las declaraciones de voluntad. Y esto es importante, más que nada debido a que los contratos electrónicos negociados bajo las vías telemáticas existentes deben por fuerza darse en tiempo real (en línea u on-line). Esa sería la principal característica de los mismos.

Entonces, recapitulando se tiene que además de la utilización de un medio electrónico para la formación y aceptación de la voluntad, el contrato electrónico es un contrato

celebrado sin la presencia física de las partes, siendo un acuerdo de voluntades de dos o más personas distantes unas de otras, generadas a través de medios telemáticos.

Los otros dos elementos de un contrato; objeto y fin, no sufren variación alguna, en tratándose de contratos tradicionales o electrónicos, por lo que no se hace necesario su análisis.

Del perfeccionamiento del contrato electrónico

Como se dijo anteriormente, el contrato electrónico es aquel que se realiza mediante la utilización de algún medio telemático, para el análisis, la red Internet, que es una red de acceso irrestricto, o el EDI, en el caso de Intranets, o redes de acceso limitado.

Es claro que el comercio electrónico es una nueva modalidad para la formación del consentimiento.

También es notoria la ausencia de apropiada regulación sobre esta materia, lo que no deriva, necesariamente, en una carencia de regulación.

Los distintos sistemas legales de los diferentes países, contemplan, algunos en mayor medida, algún tipo de legislación que regule esta materia.

Algunos países como España, han ido un poco más adelante que los demás y han logrado desarrollar legislación relacionada con la materia, que no sólo se sustente en el Código de Comercio y el Código Civil. La Ley de Servicios de la Sociedad de la Información es un ejemplo de ello. No es el objetivo de este ensayo analizar dicha ley, pero ella pretende, en un principio, regular hasta lo imposible de regular, atribuyéndole potestades exageradas de intervención a la Administración.

No estaría correcto afirmar que el ámbito en el cual se desarrolla Internet y todo lo que eso conlleva es ajeno al Derecho.

En términos bien generales, y con respecto de la forma, tanto los contratos electrónicos como las estipulaciones en ellos contenidas, se consideran perfectamente válidos desde la perspectiva que les han dado los distintos códigos vigentes, sobre la base de los principios de la autonomía de la voluntad.

Si los contratos electrónicos son válidos de acuerdo al cumplimiento de requisitos que se han determinado para ese fin, entonces, se podrán perfeccionar por medios telemáticos, obligando a los actores a cumplir con sus respectivos deberes ante tal.

Aunque las partes no están presentes, con el consentimiento de los contratantes - concurso de oferta y aceptación sobre el bien y la causa que constituyen el contrato-, se perfecciona ese contrato.

Pago como aceptación

Al estar la aceptación de la oferta supeditada a un clic por parte del comprador, resulta conveniente relacionar dicha aceptación con el pago correspondiente hecho por el comprador, de los bienes o servicios que está adquiriendo del oferente.

La aceptación por lo tanto, se está dando en tiempo real, dentro de la página Web del oferente, que ya ha diseñado todo un procedimiento telemático para generar el cobro de los bienes o servicios que está transando.

Es por esta razón que no podría considerarse comercio electrónico aquella transacción que no lleve implícita su aceptación o pago de forma simultánea, en línea.

Incluso, puede ser que un comprador acceda una página Web oferente. Puede ser además, que el comprador haya determinado los artículos que desea adquirir de ese oferente y por lo tanto, la propia página Web le confeccione el pedido. El comprador consiente en aceptar esa oferta y da clic al ícono de aceptación del pedido, pero si no procede con el pago en la misma página Web, esa oferta debidamente aceptada por el comprador, no estará perfeccionada hasta tanto el comprador no haga efectivo su pago en línea. Para efectos del oferente, ese pedido no existe.

Caso contrario sería el de un oferente que a través de su página Web promociona sus productos, y el comprador puede crear su pedido dentro de esa misma página. Cuando el comprador ha completado su pedido, le solicita al oferente la cotización –que puede ser accedida directamente por el comprador-, y el comprador consiente en aceptar dicha cotización, pero el oferente le indica que va a recibir un email con el detalle de la cotización para que el comprador, ya sea vía email o vía fax, le envíe los datos de su tarjeta de crédito, o a través de un banco le envíe una transferencia bancaria. En este caso, al no haber un procesamiento electrónico del pago, desarrollado dentro de la misma página Web, a través de empresas procesadoras de tarjetas de crédito, no se estaría ante una transacción de comercio electrónico. Se estaría, pues, ante una transacción que ha sido ofertada en tiempo real a través de medios telemáticos, pero que ha sido aceptada y pagada tiempo después, sin que esa aceptación fuera simultánea.

En el caso concreto, lo que esa página Web ofrece es la posibilidad de levantar pedidos en tiempo real, simple y llanamente. No ofrece la posibilidad de perfeccionar la compra venta electrónica.

Fiscalización dificultosa del comercio electrónico

Uno de los aspectos más relevantes de esta nueva jurisdicción que es Internet, es la dificultad que envuelve la regulación de los diferentes actos que se dan bajo ella, en donde coliguen intereses contrapuestos de los diferentes Estados interventores, que de una u otra forma se ven afectados y sienten que tienen derecho a generar beneficios, en el caso de los fiscales, o que sienten que tienen derecho a fiscalizar los actos de otros que están tomando ventaja o perjudicando sus intereses.

Ese deberá ser el mayor reto de los estudiosos: lograr el consenso internacional en materia de Internet. Al no existir organismos internacionales que vigilen la transparencia de los procesos de forma que puedan ejercer un control efectivo sobre los mismos, aunado al crecimiento exponencial, desarrollo y evolución tecnológicas, además de lo versátil y flexible del ambiente, y finalmente, al anonimato que permite la red de redes, se hace sumamente difícil lograr regular una jurisdicción que, empezando, no es de nadie y es de todos.

Para Bustos Buiza, Frailero Aranguren, Nieto Altuzarra, Sánchez Gallardo y Seijo Pérez (2001), la problemática fiscal que genera Internet pareciera insalvable.

...los planteamientos vigentes en la actualidad en torno a la cuestión de cuál debe ser la respuesta que ofrezca el Derecho Fiscal al enfrentarse con el fenómeno del comercio electrónico son diversos y responden también a intereses heterogéneos. Por un lado están quienes consideran en cierta medida inútil y hasta inconveniente (al menos por el momento) el esfuerzo por crear un marco normativo tributario estable que haga frente a la nueva realidad del comercio electrónico. Inútil por la imposibilidad de ajustar los conceptos tributarios tradicionales al nuevo ámbito, por la imposibilidad de ejercitar un efectivo control sobre las transacciones telemáticas, y por la excesiva vinculación de los diversos sistemas tributarios nacionales a la idea de la soberanía fiscal de cada Estado, circunstancia que impedirá la creación de una única autoridad tributaria internacional que pudiera hacer frente a los nuevos retos. Inconveniente por que tales esfuerzos encorsetarían y supondrían una rémora al desarrollo y crecimiento económicos que supone aumento exponencial del tráfico comercial en Internet (p.66-67)

Ante el nuevo fenómeno, existen varios planteamientos:

1. Diseñar un nuevo marco tributario que permita la debida fiscalización e imposición sobre las transacciones comerciales generadas en Internet
2. Adaptar los esquemas tributarios ya establecidos al desarrollo de las nuevas tecnologías y ámbitos de acción de las mismas, de forma tal que no se creen nuevas figuras impositivas
3. No hacer nada y dejar Internet sin regulación desde un punto de vista fiscal

No sería conveniente adoptar el último planteamiento. Si bien es cierto, Internet es de difícil regulación, eso no significa que sea imposible de regular. El problema ya es latente en algunas jurisdicciones, en donde actividades desarrolladas pueden incluso ser delictuosas, mientras que desarrolladas bajo la Internet, son cobijadas por la anonimidad y perfectamente desarrolladas bajo esquemas similares en otras jurisdicciones en donde no se consideran delitos. Tal es el caso de las apuestas deportivas y juegos de azar en línea.

Tampoco es conveniente adaptar las figuras impositivas ya establecidas al nuevo fenómeno, principalmente por la imposibilidad de asignación espacial geográfica a las actividades desarrolladas en Internet. Se debe recordar que los sistemas tributarios vigentes nacen de la territorialidad de los Estados, y basan sus figuras impositivas en individuos ubicados en esas jurisdicciones. En el caso de Internet, eso es prácticamente imposible, con lo que cualquier otro análisis más allá de la ubicación espacial carece de sentido.

Así que la única opción viable sería la de la creación de una nueva estructura tributaria basada en el principio de libertad que goza Internet.

En España, este análisis no se hizo esperar. Bustos et al. (2001) fueron directos cuando dijeron:

Para afrontar la labor de diseñar las adaptaciones necesarias del sistema tributario actual a la problemática generada por el comercio electrónico en Internet, debe partirse previamente del examen de los problemas fundamentales que plantea dicha adaptación, y que resultan en gran medida predicables tanto respecto de los impuestos directos como respecto de los indirectos. Un catálogo de dichos problemas podría ser el siguiente:

1. Identificación efectiva de los sujetos intervinientes en las operaciones de comercio electrónico derivada de la aplicación de sistemas seguros de encriptado, de la utilización de seudónimos, de la deslocalización de los centros servidores a territorios que protegen el anonimato de los operadores, circunstancias todas que no permiten imputar a quien corresponda las rentas o los hechos imponibles que hayan podido ser identificados o detectados por la administración tributaria.
2. Control efectivo de las transacciones. La desaparición en el comercio electrónico de muchos de los intermediarios tradicionales (retenedores y suministradores de información) en la producción y distribución de bienes y servicios, la fácil deslocalización de los centros servidores fuera de la jurisdicción española, o la creación de dispositivos que borran las huellas o trazas de las transacciones telemáticas dificultan enormemente, no ya la tributación de dichas transacciones, sino su misma detección por las autoridades fiscales.
3. Problemas derivados de las limitaciones territoriales en la jurisdicción de las distintas Administraciones Tributarias que pueden conducir a situaciones de desimposición o de doble imposición y dificultar gravemente las posibilidades de obtención de información, dadas las limitaciones que ofrecen los cauces de intercambio de información y auxilio administrativo internacional entre Estados (CDI, y normativa comunitaria fundamentalmente).
4. Problemas técnicos asociados a la calificación de las rentas y hechos imponibles derivados de la digitalización de productos o la desmaterialización de las entregas de bienes (software, propiedad industrial e intelectual).
5. Problemas técnicos en la delimitación de conceptos fundamentales para la efectiva aplicación (tanto interna como internacional) del sistema tributario como los asociados a la figura del establecimiento permanente o al concepto de valor de mercado en los supuestos de precios de transferencia y operaciones vinculadas.

6. Problemas asociados a la determinación de la imputación y devengo de rentas y hechos imponibles y su individualización respecto a un contribuyente determinado (p.67-68).

Es sumamente claro que el ámbito bajo el cual se desarrolla la Internet es imposible de regular. Es imposible de regular desde todos los aspectos, empezando por el de identificar los interventores de los actos generados a través de la red.

Las páginas Web que en teoría son los instrumentos que utilizan los actores que comercian a través de Internet, están asociadas a un nombre de dominio, que es la identificación virtual que se hace del origen de la información que se está leyendo, pero no necesariamente ese origen de información esté asociado al procesamiento de datos y en el caso que ocupa, esté asociado directamente a los responsables jurídicos de la oferta del posible contrato de comercio electrónico.

Por ejemplo, se puede acceder a una página Web que en principio ofrece información sobre la venta de libros impresos. En el momento en que la persona que está consultando la información de los catálogos de los libros disponibles, y escoge un tema en particular, en ese momento esa página Web puede, con solo el clic de la persona consultante, la ubica en otro dominio, en otro servidor, y en otro responsable jurídico de los actos. Una vez determinado el pedido por parte del comprador, cuando éste ejecute la opción pago, puede ser que esa página dirija al comprador a otro servidor que es el que se encarga de procesar la solicitud de pago y debitar de la tarjeta de débito o crédito del comprador el importe satisfactorio de la transacción.

Así pues, en una transacción de una compra de un libro a través de Internet, un comprador puede estar accediendo a diferentes dominios, diferentes servidores, ubicados en diferentes jurisdicciones, con lo que imposibilita la debida identificación de los actores, al menos para efectos del oferente, imposibilita el seguimiento de las transacciones, imposibilita la asignación territorial de las transacciones e imposibilita la localización de rentas y la debida imputación de hechos imponibles a los responsables de las transacciones.

Principios básicos de la tributación del comercio electrónico

Bustos et al. (2001) se refirieron a los postulados básicos de la fiscalización del comercio electrónico como sigue:

Los principios fundamentales que deben imbuir el sistema de tributación directa e indirecta del comercio electrónico no deben ser muy distintos de los que con carácter general debe respetar el sistema tributario general. Siguiendo los propuestos por el Informe sobre el Impacto del Comercio Electrónico en la Fiscalidad Española de la Secretaría de estado de Hacienda podemos citar los siguientes:

1. Principio de internacionalización: El comercio electrónico es un fenómeno global y transaccional, por lo que las medidas tributarias que se adoptenla respecto deben consensuarse y coordinarse a nivel

internacional, a través de los foros ya existentes en la actualidad: UE, OCDE, OMC, etc.

2. Principio de neutralidad: La imposición del comercio electrónico no debe ni favorecer ni obstaculizar su desarrollo, en especial relación con el comercio tradicional.
3. Principio de simplicidad: Las categorías fiscales adaptadas a la nueva realidad del comercio electrónico deberán, en la medida de lo posible, ser claras, precisas y sencillas y de fácil comprensión por los operadores, de modo que se facilite el cumplimiento fiscal voluntario.
4. Principio de suficiencia: de modo que la imposición del comercio electrónico soporte una tributación equivalente a la del comercio tradicional sin que por ello se pierda base fiscal ni se vea afectada la recaudación efectiva de los tributos que le afecten.
5. Principio de eficiencia: de manera que e minimice la presión fiscal indirecta que pueda afectar o condicionar las decisiones económicas de los operadores.
6. Principio de seguridad jurídica: de modo que se genere un entorno legal seguro, claro y preciso.
7. Principio de equidad en sus vertientes horizontal, de manera que no se discrimine a unos operadores frente a otros, y vertical, de forma que se tenga en cuenta la capacidad contributiva de los distintos agentes.
8. Principio de flexibilidad para que el sistema tributario pueda adaptarse a una realidad tecnológica en constante evolución.
9. Principio de coordinación con el resto del ordenamiento jurídico regulador del comercio electrónico, con las distintas Administraciones Tributarias nacionales e internacionales (p.68)

En principio, los principios que sustentan las bases de la tributación del comercio electrónico son adecuados y consistentes entre sí, de forma tal que podrían eventualmente permitir una apropiada regulación.

Lo que sucede es que en la mayoría de las transacciones que se dan, por las características de Internet y la imposibilidad de asignar responsabilidades, estaríamos a las puertas de regular lo imposible de regular.

Es por eso que el principio de suficiencia sería el único que no podría aplicarse, en el tanto se trate de mantener el criterio impositivo tratando de homologar el comercio tradicional con el comercio electrónico.

Hasta la fecha, los intentos que algunos organismos internacionales como la OCDE han realizado para tratar de establecer mecanismos reguladores del comercio electrónico han sido infructuosos, en parte por la obstinación de pretender regular actos de comercio electrónico como actos de comercio tradicional.

Concepto de establecimiento permanente

Conceptos que sustentan los sistemas tributarios de la mayoría de los países, tales como establecimiento permanente y precios de transferencia, no tienen cabida dentro del comercio electrónico.

Los profesores Delgado García y Oliver Cuello (2001) citados en la compilación de Joseba A. Echebarría Sáenz y otros se refieren al establecimiento permanente como sigue:

El establecimiento permanente, que corresponde a la explotación económica vinculada al territorio de un Estado (Estado de la fuente) pero jurídicamente no autónoma y dependiente de una persona o entidad residente en otro Estado (Estado de residencia), constituye un ente autónomo a efectos de imposición en el Estado de la fuente (principio de tributación separada) y esta condición de centro independiente de imputación de rentas hace que dicho Estado globalice en el establecimiento las rentas obtenidas por éste en su territorio, configurando, de este modo, una modalidad de sujeción específica, más parecida en su alcance a la obligación personal. Este es el fenómeno conocido como personalización del establecimiento permanente (p.280).

El concepto de establecimiento permanente requiere que exista un lugar fijo de negocios, situación que es imposible de determinar en el comercio electrónico a través de Internet, con el objetivo de permitir al Estado de la fuente gravar las rentas generadas por ese lugar fijo de trabajo.

En otras palabras, se considera que debe existir presencia física en el país donde se ejerce la actividad económica, lo cual es bastante difícil de ubicar, al no tener claro cual es la actividad que se ejerce en determinado territorio, cuando hablamos de actividades desplegadas a través de Internet.

Una página Web hospedada en un servidor no implica necesariamente que sea establecimiento permanente en el país donde está ubicado ese servidor.

Es muy fácil trasladar el hospedaje de un servidor, o desviar la atención de la ubicación de ese servidor, u otros servidores que pueden servir de entrada o puerto de enlace a los servidores que son los que despliegan las actividades comerciales, sin rastro alguno. Si fuera el caso, sería posible y estaría al alcance de cualquier ente jurídico el lograr colocar en línea páginas Web que resulten imposibles de rastrear o visualizar en qué servidor están ubicadas.

Caso común el de páginas con sitios pornográficos, páginas que comercial software ilegal, hackers, etc.

Resumiendo, puede ser imposible demostrar el país donde está ubicado un servidor, con lo cual se haría imposible reconocer como establecimiento permanente o lugar fijo de negocios una página Web ubicada en un servidor.

Concepto de precios de transferencia

La profesora Sala Galvañ (2003) define los precios de transferencia de la siguiente manera:

Se trata, en definitiva, de un concepto neutro, concebido como los precios a los que entregan bienes tangibles (acabados o intermedios) e intangibles, prestan servicios o comparten recursos las empresas vinculadas. Desde el punto de vista de la empresa de estructura fuertemente descentralizada, estos precios fijados para las operaciones entre los distintos puntos de una misma organización son necesarios para controlar eficientemente los mercados internos de la misma, cumpliendo, así dos funciones internas. Por un lado, asegurar la asignación óptima de los recursos de la empresa (para lo que motivan a los directores de las divisiones a operar a un mayor grado de eficiencia) y, por otro lado, actuar como instrumento de control de la gestión o evaluación de los resultados económicos de cada miembro del grupo (p.41-42)

La característica primordial de este concepto radica en el vínculo que deben tener las entidades en cuestión. Es decir, aplica, en términos generales, a empresas asociadas o vinculadas entre sí, lo cual nos lleva al meollo principal relacionado con el comercio electrónico, que es la anónima libertad de movimiento que tienen las partes involucradas, principalmente los oferentes.

Lo anterior no significa que los entes participantes queden en total anonimato al realizar transacciones de comercio electrónico.

Si bien es cierto que el contrato se puede perfeccionar de forma electrónica con el simple clic, también es cierto que en los casos de venta de bienes tangibles, estos tienen que por fuerza cursar el desarrollo tradicional del proceso de la venta que incluye, en los contratos inter jurisdiccionales, el pago de los derechos arancelarios, con lo que la operación deja de ser anónima y se sujeta a la normativa de los estados participantes.

Conclusiones

Es claro también que en aras de lograr regular el comercio electrónico, algunos países se han adelantado en la materia y lo que han logrado más bien es confundir a los administrados, aplicando criterios que para los efectos se deben considerar como erróneos, pues el principal yerro que se está cometiendo es el de homologar el comercio electrónico con el comercio tradicional.

En términos generales el comercio electrónico debe ser entendido como el acto de compra venta de toda clase de bienes y servicios que utiliza medios telemáticos para su realización incluyendo el pago por esa misma vía.

A raíz de la generación de ese nuevo concepto, es que se tiene por desvirtuado el principio doctrinal de la aceptación de la oferta de los contratos de comercio tradicional,

en el caso de los contratos de comercio electrónico, pues dicha aceptación viene acompañada necesariamente del pago.

Si no fuera ese el caso, pudiera ser que se estuviera al frente de actos de comercio tradicional que utilizan medios telemáticos para su realización. Tal es el caso de las ventas de bienes que se transan diariamente y que realizan el pago de esas compras a través de tarjetas de crédito, situación que aunque se gesta por medios telemáticos, no se hace por medio de Internet en tiempo real, con lo cual queda sin efecto su denotación.

Tampoco debe aceptarse como válido la afirmación de que sólo bienes intangibles incorporados a archivos magnéticos digitales pueden ser sujeto de comercialización electrónica.

Existe una amplia lista de bienes y servicios tangibles que se están comercializando a través de Internet y que incorporan el pago como medio de aceptación de la oferta y finiquito al contrato de comercio electrónico.

Desde un punto de vista tributario, se insiste con obcecación en equiparar la doctrina tributaria tradicional a la tributación del comercio electrónico.

A la fecha, los actos de comercio –tradicional y electrónico- realizados a través de Internet, han contado la mayoría con la buena voluntad de las partes.

Sin embargo, y empieza a ser un fenómeno de exponencial crecimiento, la ilegalidad de algunos actos al igual que el diseño de estructuras evasivas han desarrollado toda una serie de posibles soluciones para mantener la mayoría de esos los actos, sino en la ilegalidad, si en el anonimato.

Es posible ubicar páginas Web en servidores de imposible localización, con la consecuente deslocalización de los actos, en los casos que aplique, y la imposibilidad de gravar las rentas que generen esos actos, pues literalmente, no habría jurisdicción legitimada para conocerlos. Por lo tanto, no habría sujetos pasivos, ni hechos generadores ni mucho menos bases imponibles, por lo tanto, no se podrían fiscalizar.

Se debe pensar entonces, en el desarrollo de una nueva estructura tributaria que contemple todas esas vicisitudes y que logre de verdad poder gravar las transacciones, que en buena teoría, si dejan rastro y si se pueden ubicar, a través del pago de las transacciones de comercio electrónico por medios telemáticos.

Por lo tanto, la respuesta a la pregunta que formula el título de este ensayo sigue siendo **"NO"**.

Bibliografía

Libros:

- BUSTOS BUIZA, J. A. y otros. (2001) *Dossier Práctico Fiscalidad del Comercio Electrónico*. Madrid: Ediciones Francis y Taylor.
- CAZORLA PRIETO, L. M. y CHICO DE LA CAMARA, P. (2001) *Los Impuestos en el Comercio Electrónico*. Navarra: Editorial Aranzadi.
- CUBILLOS VELANDIA, R. y RINCON CARDENAS, E. (2002) *Introducción Jurídica al Comercio Electrónico*. Bogotá: Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez.
- ECHEBARRIA SAENZ, J. A. y otros. (2001) *El Comercio Electrónico*. Madrid: Edisofer.
- GOMEZ SEGADE, J. A., y otros. (2001) *Comercio Electrónico en Internet*. Madrid: Ediciones Jurídicas y Sociales.
- HORTALA I VALLVE, J.; ROCCATAGLIATA, F. y VALENTA P. (2000) *La Fiscalidad del Comercio Electrónico*. Barcelona: Editorial CISS.
- MARIE KNORR, J.; ROLDAN SAUMA, M. (2001) *La Protección del Consumidor en el Comercio Electrónico*. San José: Editorial Investigaciones Jurídicas.
- MORENO N. (2002) *DERECHO-e Derecho del Comercio Electrónico*. Madrid: Ediciones Jurídicas y Sociales.
- PUBLICACIONES JURIDICAS. (2000) *Código Civil*. San José: Publicaciones Jurídicas.
- PARDINI, A. (2002) *Derecho de Internet*. Buenos Aires: Ediciones la Rocca.
- PEREZ DE AYALA, J. L. (2004) *Explicación de la técnica de los Impuestos*. 3era ed. Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas.
- RIBAS ALEJANDRO, J. (2003) *Aspectos Jurídicos del Comercio Electrónico en Internet*. Navarra: Editorial Aranzadi.
- SALA GALVAÑ, G. (2003) *Los Precios de Transferencia Internacionales. Su Tratamiento Tributario*. Valencia: Tirant lo Blanch.

- SANCHEZ ALMEIDA C., MAESTRE RODRIGUEZ, J. A. (2002) *La ley de Internet*. Barcelona: Servidoc.
- UNIVERSIDAD DE LOS ANDES. (2002) *Internet Comercio Electrónico & Telecomunicaciones*. Colombia: Legis Editores.
- VAZQUEZ IRUZUBIETA C. (2002) *Comercio Electrónico, Firma Electrónica y Servidores*. Madrid: DIJUSA Editorial.

Internet:

- Organización Mundial de Comercio:
http://www.wto.org/spanish/thewto_s/whatis_s/tif_s/bey4_s.htm consultado el 15 de julio de 2006.
- Comisión de las Naciones Unidas para el derecho mercantil internacional:
http://www.uncitral.org/pdf/spanish/texts/electcom/05-89453_S_Ebook.pdf
consultado el 15 de julio de 2006.
- Grupo Planeta: www.e-deusto.com
Barruso Castillo, B. (2000) "La fiscalidad del comercio electrónico", en e-Deusto.com.. Internet, La profesora Barruso es profesora adjunta de Hacienda Pública y Sistema Fiscal de la Universidad San Pablo-CEU.