



CONTENIDO

• La Cuestión Cautelar en el Procedimiento Administrativo Tributario”

Mtro. Jorge Molina Méndoza

- Panamá -

• La Fiscalidad en el escenario del Comercio Electrónico.

Dr. Alejandro C. Altamirano

- Argentina -

• La Responsabilidad Patrimonial del Estado en el Régimen de la Concesión.

Mtra. Ixchel Tenorio Cruz.

- México -

MIEMBROS DEL CONSEJO DIRECTIVO**Presidente:**Dr. Emilio Pujalte Méndez - Leite.
Presidente del Tribunal Económico Administrativo Central de España.**Consejeros:**Dr.a Delfina Amparo de León
Presidente del Tribunal Superior Administrativo de República Dominicana.
Dr. Luis María Benítez Riera
Representante de la Sala Panal de la Corte Nacional de Justicia de Ecuador.**Secretario Ejecutivo:**Mag. Rafael Anzures Uribe.
Magistrado de Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa de México.**Secretario Ejecutivo Adjunto:**

Sonia Laura Contreras Miranda.

Cualquier correspondencia, dirigirla a:SECRETARÍA EJECUTIVA DE LA AIT
Boletín Informativo
Insurgentes Sur, No 881, piso 14, Colonia Nápoles,
Delegación Benito Juárez, C.P. 03810, México, D.F.**Correo electrónico:**srjoejecutivo@aitfa.org
scontreras@aitfa.org**Elaboración:**Sonia Laura Contreras Miranda
scontreras@aitfa.org

EDITORIAL

Respetados lectores:

En este número, queremos presentar una plataforma para la difusión, discusión y debate de algunos artículos que esperamos sean de su interés.

Para dar inicio, presentamos artículos que fueron presentados durante el II Congreso Internacional de Derecho Tributario organizado por el Tribunal Administrativo Tributario de Panamá los días 26 al 28 de junio de 2013 contamos con el trabajo presentado por el Dr. Jorge Molina Mendoza en el cual se refiere a las actuaciones cautelares en que la ley establece en el procedimiento administrativo de carácter tributario de Panamá. Asimismo durante su artículo destacará la regulación de estas medidas cautelares, sus requisitos y características principales.

En segundo lugar, contamos con la participación del Doctor Alejandro C. Altamirano, con el artículo titulado: “La Fiscalidad en el Escenario del Comercio Electrónico” en el cual analiza al internet como plataforma de lanzamiento del comercio electrónico (e-commerce o cybercommerce), sin embargo señala que no existe una autoridad formal ni un legislador, por lo que mantiene al margen cualquier límite y tipo de fiscalización o control de la variedad de productos y servicios.

En virtud de lo anterior, a lo largo de su trabajo hace una referencia de la evolución histórica del internet, el impacto de las nuevas tecnologías en el Derecho en general, analiza los temas conflictivos de administración tributaria y la inexorable necesidad de acomodarse a los nuevos tiempos, la importancia o necesidad de rodear de neutralidad fiscal a esta clases

de operaciones. Y por último expone sus conclusiones respecto al tema.

Por último, presentamos la participación de la Maestra Ixchel Tenorio Cruz, que actualmente trabaja en la Secretaría General de Acuerdos de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en México, y en su artículo se refiere a la figura de la Responsabilidad Patrimonial del Estado, que constituye una de las instituciones pilares de un verdadero Estado de Derecho, a partir de la reforma Constitucional de 14 de junio de 2002, es objetiva, directa y surge por la actividad administrativa irregular de los entes públicos, figura a la que el sistema jurídico mexicano, ha dado un tratamiento ambiguo e impreciso, para el caso en que se actualice una actividad irregular por parte de un concesionario, y se acredite un nexo causal entre éste y un daño causado a un particular que no tiene la obligación jurídica de soportarlo, por lo que el presente trabajo, expone brevemente los antecedentes de dicha figura, y aborda la compleja problemática en determinar a quién podría reclamarse la responsabilidad y consecuente indemnización, para el caso en que un servicio público concesionado no fuere prestado debidamente o la explotación de un bien del dominio público fuere ilegal.

En el presente artículo se aborda previamente, los conceptos constitucionales de las contribuciones, detalla brevemente en qué consisten los principios constitucionales previstos en el artículo 31, fracción IV Constitucional, y las principales funciones que cumplen, haciendo especial referencia a los principios de proporcionalidad y equidad tributaria, a fin de analizar y establecer los medios que garanticen el derecho al mínimo vital, que implica que todos aquellos ingresos que estén destinados a la satisfacción de las necesidades esenciales del individuo, se reconozcan como un patrimonio protegido de causación, para lo cual, se analiza la tesis jurisprudencial 2a./J.164/2007, y la ejecutoria pronunciada por el Pleno de la SCJN, al resolver el amparo en revisión 2237/2009, así como al derecho comparado, en el que ha encontrado su origen, entre

otros, los principios de dignidad humana y solidaridad.

Cordialmente.

Mag. Rafael Anzures Uribe
Secretario Ejecutivo

LA CUESTIÓN CAUTELAR EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO

Mtro. Jorge Molina Mendoza¹
- Panamá -

PROEMIO

El derecho panameño da un giro importante a partir de la creación del Tribunal Administrativo Tributario vigente a partir de la ley 8 de 2010². La relevante consecuencia que importa esta entidad radica en que ella representa que un tercero, independiente, controlará en sede administrativa o gubernativa, las actuaciones estatales dentro de la relación jurídica tributaria en sede del recurso de apelación contra las decisiones o actos emitidos por la autoridad recaudadora en primera instancia. Esto, como se ve, genera la positivización de un elemental principio de “justicia”, por una parte, ya que impide que una misma parte sea a la vez parte y juez. Y, de otro lado, implica la tutela de los derechos del contribuyente³. Precisamente entre estos extremos se ubica el tema que aquí abordamos. Se trata de las actuaciones cautelares que la ley establece en el procedimiento administrativo de carácter

1 Es Licenciado en Derecho y Ciencias Políticas por la Facultad de Derecho de la Universidad de Panamá; Máster en Administración de Empresas, Especialista en Derecho Público y Máster en Derecho Económico. Ha sido Magistrado del Tercer Tribunal Superior de Justicia y Magistrado Suplente del Primer Tribunal Superior de Justicia del Primer Distrito Judicial de Panamá. Ejerce la profesión de abogado desde la firma Kuzniecky & Co de la cual es socio.

2 En adelante la ley 8 de 15 de marzo de 2010 se identificará como L8/10.

3 En efecto, la misma normativa ya citada, la L8/10, por primera vez en el derecho nacional, lista los intereses protegidos, o derechos subjetivos, cuya protección se delega al Tribunal Administrativo Tributario. El artículo 155 es la norma que contiene el listado de los derechos en cuestión.

tributario. De allí que el objetivo de este discurso sea delinear la “cautela” que de sus pretensiones, tiene la autoridad recaudadora de tributos frente al contribuyente. En ella destacaremos la regulación de las medidas cautelares, sus requisitos y características principales. Lo que sigue es el desarrollo de estos aspectos.

1. LA PRETENSIÓN CAUTELAR DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Como una de sus características primordiales, la autoridad tributaria, entendida como la persona jurídica encargada del cobro de los tributos, en todo momento mantiene una pretensión de cobro o recaudación en contra de los contribuyentes, o como les denomina la L8/10, “obligados tributarios”. Consideramos que la competencia⁴ de recaudación de impuestos por su naturaleza, comprende dos aspectos o proyecciones; una de carácter claramente sustantivo que consiste en el derecho de crédito que posee el Estado (fisco) sobre el contribuyente, y un aspecto o proyección de carácter procesal sobre el que se desarrolla esa relación. Este último se presenta en forma de una pretensión en términos procesales ya que en esencia se trata de una solicitud de que se realice una prestación, el pago, aún en contra de la voluntad del deudor, es decir, el contribuyente. Si bien esa pretensión se presenta en un contexto de actuaciones administrativas, nada impide que en esencia, sea una pretensión propiamente tal, es decir,

4 En punto de una acotación, consideramos conveniente señalar que en materia de derecho administrativo, las facultades o derechos atribuidos a una entidad administrativa o, persona jurídica de carácter público, son agrupadas junto con sus deberes u obligaciones bajo el concepto genérico de “competencias”. No obstante esto, en el ejercicio de esas competencias, tenemos que aceptar que llegan a ser titulares de derechos, incluso de rango fundamental, v. gr. el debido proceso, al patrimonio, entre otros. Esto no significa que todos los derechos consignados en la parte dogmática de la Carta Política le sean de provecho, pero es innegable que no hay razón para excluirlas de la protección de aquellos que sean posible reconocerles.

la petición de una decisión jurisdiccional con el fin de que se decida o determine la existencia o no de una determinada situación jurídica, que en todo caso, al tratarse del derecho tributario, será la existencia o no de la obligación de pagar un tributo. Se trata, en últimas, de dar por concluida una situación de incertidumbre respecto de la deuda tributaria. Por ello, y en esto es idéntica a la pretensión común⁵, se exige que no haya otro medio legal de lograr la determinación antes mencionada⁶. Esta pretensión no se ejerce, como en el plano procesal civil, desde que es consignada en la demanda sino desde el momento en que la autoridad tributaria ejerce su competencia al cobro del tributo. Así las cosas, es claro que en la relación jurídica tributaria, por mandato legal, hay una pretensión de cobro así sea que esta no se manifieste de manera expresa tal y como se acostumbra reconocerla. La razón de esto, es que esa pretensión tributaria inicialmente se ejerce, por y ante la misma autoridad tributaria. En ese estadio, podemos afirmar que se trata de una pretensión puramente declarativa, no constitutiva porque la obligación tributaria surge por mandato de la ley y no por una decisión jurisdiccional. Y, el acto declarativo es aquella manifestación administrativa o acto administrativo por el cual se hacen los cargos tributarios respectivos. Esta pretensión, agotada la fase administrativa o como clásicamente se le conoce “vía gubernativa”, se transforma en una pretensión ejecutiva o de cobro, en términos de un proceso ejecutivo, pero administrado por la misma autoridad

5 “Al presentar su solicitud, el actor dirige al tribunal la petición de que resuelva de conformidad con la misma. Al mismo tiempo sienta la afirmación de que sus relaciones jurídicas con el demandado justifican la condena peticionada. Ni lo uno ni lo otro debería ofrecer dudas al examen imparcial. Ambos conceptos, <<petición>> y <<afirmación de un derecho>>, son empleados, a menudo juntos, para definir la pretensión procesal.” SCHWAB, Karl H. *El Objeto Litigioso en el Proceso Civil*, Buenos Aires, 1968, pp. 244.

6 LÓPEZ BLANCO, Hernán Fabio. *Instituciones de Derecho Procesal Civil Colombiano*, Bogotá, Editorial ABC, 1993, t. 1, pp. 191.

tributaria⁷ bajo una dependencia denominada “juzgado ejecutor”. En esencia de lo que se trata es de que mediante un juicio o proceso de ejecución, ingresen al patrimonio público aquellas sumas originadas en el patrimonio del contribuyente entendiendo que la relación jurídica tributaria, comprende una relación interpatrimonial; de un lado el patrimonio público crece por el incremento a cargo del patrimonio del contribuyente u obligado tributario. Ergo, la actuación de recaudación es guiada por la pretensión tributaria, la cual inicialmente, como mencionamos, es declarativa por cuanto persigue la determinación, con aspiración de definitivo e inmutable, de la deuda tributaria y con ello, el derecho específico a cobrar el tributo de que se trate. Luego, la misma pretensión muta, para convertirse en una pretensión de cobro ejecutivo siempre que el deudor tributario no haya abonado el valor adeudado.

Aclarado el concepto de que la autoridad recaudadora ejerce pretensiones, inicialmente declarativas y no constitutivas de la obligación en cabeza del contribuyente de pagar la deuda tributaria, avanzamos para precisar el vínculo que tiene esa pretensión que hemos llamado tributaria con la cuestión cautelar aneja a ella. En otras palabras, cabe definir si al ostentar pretensiones procesales, la autoridad tributaria tiene acceso a obtener o ejercer medios cautelares o sentencias anticipadas sobre dichas pretensiones⁸. Como punto de partida en este aspecto, es necesario acudir a los principales conceptos procedimentales que resulten de aplicación al caso concreto. En este análisis es necesario desdoblarse la naturaleza de la autoridad tributaria. En esencia, lo que proponemos es que se escinda la persona encarnada en la autoridad tributaria en dos partes: una es

7 Cfr. artículo 4 de la L8/10.

8 “Surge, pues, que las medidas cautelares se identifican más con el peligro en la demora del dictado de la resolución de mérito, mientras que las anticipatorias, con el peligro de la insatisfacción actual del derecho y por eso su objeto es el mismo que versará en la sentencia de mérito.” PEYRANO, Jorge W. *Sentencia Anticipada*, Buenos Aires, 2000, pp. 59.

la dotada de competencia para el recaudo de tributos y otra es la que se conforma con ser una mera parte de la relación tributaria, y con ello, de la relación procesal tributaria. Lo lógico o inmediato, planteada así las cosas, sería acudir al trillado concepto de “acción”, entendido como derecho de acceso a la jurisdicción. Mas esta institución además de lo antes dicho, de concebir el derecho de las personas a un obtener un fallo o decisión jurisdiccional, no dice nada de la necesidad, de existir, que tiene cualquier persona para evitar que su gestión procesal, resulte ineficaz, en otras palabras, que haya resultados materiales que permitan realizar el disfrute del derecho declarado o reconocido, una vez goce de la firmeza de la decisión jurisdiccional respectiva. A diferencia de la acción, tal y como se conoce en el derecho, abordar el tema desde la perspectiva de la TUTELA JUDICIAL EFECTIVA⁹ aporta sustento doctrinal a cualquier conclusión que se adopte acerca del tema que nos ocupa. Esta institución, importada por Latinoamérica del derecho español, el desarrollado a partir de la Constitución Española de 1977, constituye sin duda alguna, la evolución de la institución de la acción. Se trata de una profundización de este concepto, en donde el derecho de acudir a la jurisdicción ya no se torna formal sino en una exigencia de la materialización del mencionado derecho¹⁰. Para ello, y a diferencia de la acción, esta institución integra una serie de elementos, claramente definidos, de forma que se asegure, un verdadero acceso a la jurisdicción. Entre esos

9 No cabe duda alguna que esta institución ha sido construida para que opere sobre el acceso a la jurisdicción propiamente tal, es decir, en el servicio público de administración de justicia. A pesar de esto y conscientes de ello, consideramos que tiene plena aplicación al campo del procedimiento administrativo, en donde el Estado actúa en principio, como juez y parte, al menos en la primera instancia. Que lleva el adjetivo “judicial” no implica que se reserve únicamente para el servicio público de administración de justicia. Ya que en esencia, la vía gubernativa o procedimiento administrativo conlleva un propósito sino idéntico, muy similar a aquel.

10 CAROCCA PÉREZ, Alex. Garantía Constitucional de la Defensa Procesal, Barcelona, Bosch Editores, 1998, pp. 124.

elementos, se encuentra el del derecho al cumplimiento o eficacia de la decisión¹¹. Es este componente de la TUTELA JUDICIAL EFECTIVA el que da asidero a que las personas tengan un derecho a evitar, que por la demora del procedimiento previsto para obtener la decisión de fondo, esta no sirva a los intereses del actor, es decir, de quien activa o acude la jurisdicción. Todo esto sirve para concretamente decir que el tiempo que transcurre entre el inicio de los actos que inician el procedimiento, hasta llegar al momento en que la decisión pretendida está en firme y puede ser llevada a cabo o ejecutada, permite a que el demandado, procesado, o contra quien se ejerce esa pretensión, pueda realizar actos que impidan que la decisión de fondo, sirva a los intereses del actor. Es lo que la doctrina denomina *periculum in mora*, o conforme su traducción “el peligro por la demora del proceso” y es la razón de que existan diligencias cautelares, o en su caso, sentencias anticipadas.

Bajo esta premisa, y desde la perspectiva que la autoridad tributaria es una persona más, se construye la posibilidad de que goce del derecho a la TUTELA JUDICIAL EFECTIVA y con ello, a obtener medidas cautelares, o, sentencias anticipadas, según se defina más adelante. Así las cosas, la condición de parte de la autoridad tributaria, unida a que como tal, ejerce pretensiones, la convierte en titular del derecho de acceder a cautelas que garanticen la materialización de sus pretensiones, que al tratarse de la relación jurídica tributaria, se reduce al cobro del monto del tributo tasado por la propia autoridad, o en su caso, por el TAT o por la jurisdicción contenciosa-administrativa.

2. DOGMÁTICA DEL EJERCICIO DEL PODER CAUTELAR TRIBUTARIO EN EL DERECHO PANAMEÑO

Esta disertación nos halla con la recién promulgación de la Ley 24 de 8 de abril de 2013¹², “Que crea la Autoridad Nacional de Ingresos Públicos” (ANIP), entidad recaudadora de tributos y sucesora de la

11 CAROCCA PÉREZ, Alex, Op Cit, pp. 133.

12 En adelante L24/13.

Dirección General de Ingresos. De acuerdo con el texto de la L24/13, la competencia de recaudar los tributos nacionales es atribuida a dicha entidad. Por tanto, es esta la autoridad tributaria para efectos del derecho nacional. A pesar de lo anterior, la nueva normativa que a todas luces es una ley orgánica, no introdujo otros cambios en materia de procedimiento administrativo tributario, solo la creación de la mencionada entidad. Por ello, para analizar la fase cautelar de este, es necesario acudir a lo previsto en el Decreto de Gabinete 109 de 1970¹³, subrogado por la L24/13, como vimos, creadora de la ANIP. Es en esta normativa subrogada, donde se establecen las medidas cautelares que en favor de la autoridad tributaria establece el derecho nacional. La norma en cuestión es del siguiente tenor:

“Artículo 16. El Director General de Ingresos y los Administradores Regionales de Ingresos están investidos de jurisdicción coactiva para el cobro de los créditos exigibles a favor del Tesoro Nacional.

Artículo 17. El personal de la Dirección General de Ingresos, en ejercicio de las funciones fiscalizadoras a su cargo, tendrá facultades y poderes que aseguren la real y verdadera tributación de los contribuyentes.

Parágrafo 1. Para evitar que la actuación de la administración tributaria resulte ilusoria en sus efectos y que el contribuyente trasponga, enajene, oculte, empeore, grave o disipe, secuestre o embargue, o ejerza cualquier otra medida restrictiva sobre sus bienes, la Dirección General de Ingresos podrá ordenar, junto con la notificación o ejecutoria de la comunicación o la resolución que contenga el requerimiento de pago de un tributo, el aseguramiento, secuestro u otras medidas cautelares sobre todo o cualesquiera bienes del contribuyente cuando exista riesgo para la percepción del crédito respectivo o para garantizar el cobro de la obligación tributaria. El valor de los bienes así cautelados no podrá exceder de la suma adeudada, más sus recargos, intereses y multas. Estas medidas se practicarán sin

interrumpir las labores del establecimiento o hacienda.

Parágrafo 2. Si como resultado de la intervención de la Administración Tributaria se evidencia la existencia de un posible crédito tributario distinto al que motivó la medida original, se podrá ordenar nuevas medidas cautelares. Igualmente, si el valor de los bienes excediera del crédito deberá reducirse la medida cautelar hasta dicho valor, de oficio o a solicitud del interesado.

Parágrafo 3. Si el contribuyente prestase caución especial suficiente, en la forma indicada en el Artículo 1181 del Código Fiscal, se suspenderá la acción cautelar que vaya a verificarse o se levantará la verificada.

Parágrafo 4. Las medidas cautelares sobre bienes serán dictadas por el Administrador Provincial de Ingresos correspondiente, mediante una resolución motivada en donde se expongan las acciones, actos, diligencias del responsable o de los responsables de obligaciones tributarias, tendientes a eludir su pago, las razones en que se fundamenta el riesgo de la Administración, la cuantía de la presunta lesión fiscal e identificación de los bienes objetos de la medida cautelar. Contra las resoluciones que establezcan medidas cautelares sólo procederá el Recurso de Apelación en efecto devolutivo.

Estas medidas cautelares quedarán sin efecto cuando el contribuyente cumpla con su obligación, garantice el cumplimiento de ésta o haya sido absuelto de los cargos de defraudación fiscal.”

Visto lo anterior, consideramos conveniente, decantar los componentes de la norma en cuestión, para conocer con precisión la configuración del poder cautelar tributario, cosa que hacemos de la siguiente manera:

(i) Más que un derecho a la tutela o protección cautelar, se trata de un poder o facultad cautelar de la ANIP.

Este aserto se fundamenta en dos elementos:

¹³ En adelante DG109/70.

el primero de ellos, es la naturaleza de la ANIP, ya que por su función de entidad recaudadora tributaria, de orden nacional, está investida de jurisdicción; no puede ser de otra manera, de lo contrario no podría ejercer el cobro coactivo. El segundo elemento, con fundamento en la misma razón señalada, es decir, la naturaleza de la ANIP, consiste en que esta entidad actúa oficiosamente y sin mediación de nadie, en la adopción de la cautela. Esta sí es una diferencia frente a la tutela cautelar ordinaria o común, que se explica, como hemos dicho, por su naturaleza y la de sus competencias.

(ii) El poder cautelar de ANIP no es discrecional.

La norma que contiene el poder que venimos señalando, deja muy claro, que el acto por el cual se adopta la medida cautelar de que se trate, requiere de presupuestos, pruebas y motivación¹⁴. Esto, sin duda, actúa como un balance o contrapeso en el ejercicio del poder cautelar que reside en cabeza de ANIP. Por ello, salta a la vista, al examinar esta norma, en especial su parágrafo cuatro (4), que existen requisitos o presupuestos que la autoridad tiene que cumplir para adoptar, legalmente, la medida cautelar que corresponda. En otras palabras, le es obligatorio para ejercer el poder cautelar, satisfacer o cumplir con esas exigencias. Los presupuestos, conforme el citado parágrafo cuatro (4), son:

a) *Motivación de la decisión cautelar*: la norma clara y expresamente ordena que la decisión sea motivada¹⁵. La motivación como 14 Cfr. art. 17, parágrafo 4, del DG109/70, antes citado.

15 "**Parágrafo 4.** Las medidas cautelares sobre bienes serán dictadas por el Administrador Provincial de Ingresos correspondiente, **mediante una resolución motivada** en donde se expongan las acciones, actos, diligencias del responsable o de los responsables de obligaciones tributarias, tendientes a eludir su pago, las razones en que se fundamenta el riesgo de la Administración, la cuantía de la presunta lesión fiscal e identificación de los bienes objetos de la medida cautelar. Contra las resoluciones que establezcan medidas cautelares sólo procederá el Recurso de

requisito de decisiones jurisdiccionales no tiene datación cierta hasta el siglo XVIII en la Europa Continental, aunque hay certeza de su existencia, en sentencias dictadas por reyes en la Lombardía Italiana del siglo V¹⁶. Así las cosas, este componente de la decisión judicial, deviene perfectamente aplicable a las resoluciones de ANIP, sin importar que estas sean meros actos administrativos y no sentencias propiamente tales; se debe a que la motivación constituye en sí misma, una exigencia del Estado de Derecho ya que es una manifestación del control que pesa sobre todo acto de autoridad.¹⁷ Constituye en esencia, "una garantía de controlabilidad democrática"¹⁸ sobre el ejercicio de poderes públicos. Esta manifestación o perspectiva que proyecta el requisito de motivación, se nos antoja mucho más sensible cuando de aplicación de tributos se refiere. Esto se debe a dos elementales razones: quien adopta la decisión es a la vez juez y parte, y, afecta con sus decisiones, de manera inobjetable, el patrimonio de las personas, en estos casos, de los contribuyentes. De allí que estas actuaciones operen sobre otras dos (2) garantías fundamentales de amplio recibo en el moderno Estado de Derecho. Resulta común que por motivación se entienda la consignación en la decisión, de una relación de pruebas, hechos, normas aplicadas y algunas consideraciones normalmente doctrinales, expuestas por el autor de la decisión. Más, en estricta técnica discursiva-jurídica, la motivación es una actividad mucho más profunda y compleja. Lo primero a destacar en este sentido, es que esa concepción de motivación, a la que para los propósitos de este discurso podemos llamar inicial, no es propiamente tal una argumentación, y mucho menos, es decidora de las razones que llevaron a la autoridad a tomar la decisión

Apelación en efecto devolutivo.

Estas medidas cautelares quedarán sin efecto cuando el contribuyente cumpla con su obligación, garantice el cumplimiento de ésta o haya sido absuelto de los cargos de defraudación fiscal." (La negrita es suplida). 16 TARUFFO, Michele. La Motivación de la Sentencia Civil, Madrid, Trotta, 2011, pp. 293.

17 TARUFFO, Michele. Op Cit, pp. 360-631.

18 TARUFFO, Michele. Op Cit, pp. 631.

de que se trate. La motivación sin duda, es un típico caso de argumentación jurídica y esta, a su vez, es considerada un caso especial de la argumentación en general¹⁹, por lo que requiere en su estructura de contar las verdaderas razones que expliquen la posición de la autoridad, en otras palabras, de justificar con lógica y amplitud, el por qué de su juicio. Es la voz “justificación” la dominante en la construcción del concepto de motivación. Por ello, se afirma que al fin de cuentas, la motivación “tiene como finalidad expresar la justificación de la decisión”²⁰. Así las cosas, y revisitando la norma examinada, consideramos que esta al consignar la palabra “motivación”, lo hace para ser entendida en el sentido o acepción que llamamos inicial ya lo que exige es que “*se expongan las acciones, actos, diligencias del responsable o de los responsables de obligaciones tributarias*”; se trata pues, de una relación de esos ítems. En cambio, sí se entiende por motivación, tal como lo hemos expuesto, cuando se refiere a “*las razones en que se fundamenta el riesgo de la Administración*”²¹. Es allí en donde la norma exige de la autoridad, una explicación, en este caso, del poder cautelar que ya hemos mencionado. Toca ahora referirnos al sustento fáctico previsto por el legislador al dotar de la autoridad de este importante poder cautelar.

b) Acciones tendientes a eludir el pago de las obligaciones tributarias

Este presupuesto previsto por la norma

19 ALEXY, Robert. Argumentación Jurídica, Lima, Palestra-Editores, 2007, pp. 295..

20 TARUFFO Michele. Op Cit, pp. 251.

21 “**Parágrafo 4.** Las medidas cautelares sobre bienes serán dictadas por el Administrador Provincial de Ingresos correspondiente, mediante una resolución motivada en donde se expongan las acciones, actos, diligencias del responsable o de los responsables de obligaciones tributarias, tendientes a eludir su pago, *las razones en que se fundamenta el riesgo de la Administración*, la cuantía de la presunta lesión fiscal e identificación de los bienes objetos de la medida cautelar. Contra las resoluciones que establezcan medidas cautelares sólo procederá el Recurso de Apelación en efecto devolutivo.” (La negrita es suplida).

es de extrema importancia ya que actúa como prótasis²² de la norma. Además de que pone un verdadero contrapeso al poder de la autoridad tributaria, constituye una justificación para el ejercicio de ese poder. De esta manera se reafirma que la adopción de medidas cautelares por parte de la autoridad tributaria, no es discrecional en modo alguno, Decimos que se trata de un requisito ya que la misma norma así lo establece cuando señala que la relación de hechos, pruebas, fundamento normativo, tiene que incluir los actos realizados por el contribuyente “*tendientes a eludir su pago*”. Lo primero que cabe señalar aquí, es lo diabólico que puede resultar acreditar actos del contribuyente dirigidos a eludir su pago. De presentarse esta circunstancia, existe un abanico de soluciones probatorias que permiten satisfacer, así sea en sede de verosimilitud o apariencia de buen derecho (*fumus bonus iuris*), la carga probatoria de esta manera exigida por la norma; desde la figura de las pruebas *leviores* hasta la deducción de indicios por parte de la autoridad. En desarrollo de lo que implica la exigencia que ahora abordamos, relevante es comentar que la conducta del contribuyente puede ser de hacer o de no hacer. Lo esencial, en todo caso, es que esa acción u omisión tenga la entidad suficiente o idoneidad, para eludir el pago de sus obligaciones tributarias. Lejos de tratarse del binomio tributario elusión-evasión²³, la voz “eludir” usada en la norma, es en el sentido de señalar intención de no pagar las deudas tributarias. Es allí en donde consideramos que reside el elemento de

22 DIEZ-PICAZO, Luis. Experiencias Jurídicas y Teoría del Derecho, Barcelona, Ariel, 3 ed, 1993, pp. 57.

23 “Efectivamente, la evasión fiscal implica la transgresión de la legislación tributaria vigente, mientras

que la elusión fiscal supone que los contribuyentes usan los resquicios de la ley, actuando dentro de los

márgenes permitidos por la normativa.” Dr. Bruno Ariel Rezzoagli, “ILÍCITOS TRIBUTARIOS

Diferenciación entre evasión, defraudación y elusión fiscal; Dr. Bruno Ariel Rezzoagli”, Vid. en http://www.derecho.duad.unam.mx/amicus-curiae/descargas/10_feb_09/ILICITOSpdf.pdf

balance de poder que contiene la norma. En nuestra opinión, cualquier acción u omisión del contribuyente no puede constituir per se un acto dirigido a incumplir sus obligaciones tributarias de pago; deben ser actuaciones, como señalamos, con suficiente capacidad para no pagar el impuesto, tasa o derecho de que se trate. Sin duda, es un elemento que en la práctica genera mucho debate o, al menos, más de una posición sobre la entidad, idoneidad, capacidad o suficiencia de actuaciones financieras en el campo de la elusión fiscal. Pero, con el fin de mantenernos en el tópic que nos ocupa, el sendero procesal, y concluyendo con este aspecto, reiteramos que tiene que haber antes de la adopción de la cautela por parte del fisco, una actuación del contribuyente, sea positiva o negativa, con entidad suficiente para no pagar sus tributos. Consideramos, por último, que esa actuación del contribuyente, tiene que existir, no puede ser producto de un juicio de valor de la autoridad recaudadora; esto sería discrecionalidad, lo que hemos demostrado, no es posible.

c) Determinación de la deuda tributaria

Cuando nos referimos a la deuda tributaria como presupuesto que se suma a los condicionantes del ejercicio del poder, no nos referimos únicamente al monto de la deuda sino a lo que antecede a esta. Concretamente, el fisco tiene que plantear la configuración de la relación jurídica tributaria; el origen de esa deuda. Así las cosas, corresponde describir la comisión por parte del contribuyente del hecho generador del tributo. No puede ser una presunción, tiene que haber una acreditación así sea mínima de cuál es el hecho que genera el tributo; se implica con esto, como paso inicial, identificar el tributo de que se trate junto con su hecho generador y su causa jurídica. A esto, se suma aplicar la tarifa o tasa prevista, para así determinar entonces, el montante de la deuda que el fisco imputa al contribuyente. Las exigencias prácticas para el cumplimiento de este presupuesto, quedan fuera del alcance de este aporte ya que ellos incumben únicamente a la técnica de administración tributaria; lo que importa para nosotros, es que la decisión que adopta

la medida cautelar requiere la plasmación de la relación jurídica que sustenta la acción de cautela. La acción cautelar no es genérica o abstracta en lo que se refiere al patrimonio del contribuyente. Como veremos, exige una individualización de los activos que afectará, tal como lo veremos ahora.

d) Obligación de mantener la empresa funcionando

Como característica de este tipo de medidas cautelares, se presenta la exigencia normativa de que el fisco una vez tome o adopte las medidas en sede cautelar, con esas acciones no “interrumpan las labores del establecimiento o hacienda”²⁴. Esta previsión, que sin duda se revela en forma de mandato²⁵, tiene unas implicaciones sumamente importantes sobre la actividad cautelar de la autoridad tributaria. En este sentido, cabe destacar la limitación que significa esta previsión legal o normativa para el fisco. Se traduce en que ninguna de las medidas que decreta en sede cautelar la entidad recaudadora, puede significar la afectación del funcionamiento de la empresa de que se trate. En la práctica, todas las medidas cautelares tienen como un evento colateral o secundario, la afectación del sujeto destinatario de las medidas. En el típico caso del secuestro o depósito judicial, por ejemplo, es obvio que si este se decreta sobre el dinero o cuentas por cobrar de la empresa, ésta se verá privada de contar con ese dinero mientras dure la cautela. Esto genera, a su vez, que se produzca un desfase en el “flujo de dinero” de la empresa, con lo cual, tendrá que ajustar sus erogaciones a su capacidad líquida o de efectivo. De allí que tenga que acudir, de ser el caso, a financiamiento externo para hacerle

24 La última frase del párrafo 1 del artículo 17 del DG109/70, contiene el siguiente mandato: “Estas medidas se practicarán sin interrumpir las labores del establecimiento o hacienda”.

25 En punto de una concepción de mandato, sugerimos seguir a DIEZ-PICASO, Luis. Op cit, pp. 69. cuando señala que por este “una persona tiene que cumplir una prestación o desplegar un cierto comportamiento, y otra tiene el poder de exigir aquella prestación o aquel comportamiento.”

frente a sus compromisos financieros o de pago a corto plazo. Esto es una afectación directa de la empresa cautelada. Que en caso de no tener la capacidad de acudir al financiamiento externo necesario, podría entonces interrumpirse su funcionamiento. Si interpretamos de esta manera tan ligera la norma, llegaríamos a la conclusión de que toda medida interrumpe el funcionamiento de la empresa cautelada. Por tanto, esto produciría la violación del mandato que ya señalamos como contenido en la norma, y que forma parte de las limitaciones que pesan sobre la autoridad tributaria. Tampoco es de recibo ir al extremo contrario donde se niegue que toda medida cautelar puede constituir interrupción de la empresa o contribuyente cautelado en tanto no se ordena la paralización de las actividades empresariales o de que se trate que desarrolle el contribuyente. Entre esos extremos hay que ubicar la correcta interpretación de la limitación señalada. Así las cosas, en punto de ello, de dar con una interpretación dotada de razonabilidad jurídica, consideramos que se debe entender el mandato que ahora estudiamos en el sentido de que sobre la autoridad tributaria pesa, para el ejercicio de su poder tributario, un mandato de proporcionalidad en la medida de que se trate. Esta proporcionalidad, si bien se encuentra dicha expresamente en la norma, es decir, en el artículo 17 de la normativa ya mencionada, cuando se prevé en dicha norma, que las medidas cautelares decretadas, no podrán “exceder la suma adeudada”, o, presuntamente adeudada, viene reforzada por la limitación de que no se interrumpa el funcionamiento del contribuyente. En este sentido, consideramos que se trata de que aún y cuando los bienes cautelados no sobrepasen en valor, la medida permita el funcionamiento empresarial del contribuyente. Esto, no puede plasmarse en una norma de carácter general o abstracta sino que requiere de una evaluación casuística. No puede ser de otra manera ya que cada caso es sumamente diferente al otro. La proporcionalidad no solo es cuantitativa, también es cualitativa. Por eso, es necesario determinar a priori, cómo se llega a esa proporcionalidad. No es lo mismo un banco que una empresa inmobiliaria o constructora; se trata de cosas

muy diferentes que únicamente tienen en común, que son actividades económicas. Con el señalamiento de lo anterior, corresponde ahora imputar el pago a alguien, la norma exige que sea al responsable del tributo. Veamos cómo se cumple con este requisito.

e) Identificación del responsable del tributo

Con este requisito se importa al contexto un tema que en la técnica procesal ha ocupado la atención de los postulantes procesalistas. Se trata de la institución de la legitimación. Al referirse a esta, no ha sido pacífica la discusión pero tampoco ha generado posiciones irreconciliables. Con el progreso de la doctrina procesal se ha matizado el debate al punto de aclararse que no se trata de la titularidad del derecho sustancial en debate o bien de la obligación sino que se trata de “la persona que, de acuerdo con la ley sustancial puede formular o contradecir las pretensiones contenidas en la demanda”²⁶. El problema que puede originarse en cuanto a este aspecto es que en determinados casos puede ser complicado determinar, *a priori*, quien resulta responsable del tributo. En situaciones como el impuesto sobre la renta no parece haber problemas, mas al tratarse de casos de impuestos sobre inmuebles, es muy diferente, siendo que la responsabilidad puede recaer en más de una persona en un lapso de tiempo diferente. Hasta allí los requisitos o presupuestos procesales para la adopción de las medidas cautelares a cargo de la autoridad tributaria. Ahora corresponde referirnos a examinar la vigencia las medidas cautelares.

3. TERMINACIÓN DE LA ACTUACIÓN CAUTELAR TRIBUTARIA: SU CONTROL DE LEGALIDAD

De acuerdo con la normativa en análisis, en cuanto al último párrafo del ya mencionado artículo 17, las medidas cautelares que adopte la administración tributaria, quedan sin efecto, en tres distintos eventos: la satisfacción por parte del contribuyente de sus obligaciones con el fisco, garantice el

²⁶ DEVIS ECHANDÍA, Hernando. Compendio de Derecho Procesal, Bogotá, ABC, 1983, t. 1, pp. 282.

cumplimiento de esas obligaciones, y, haya sido absuelto de los cargos de defraudación fiscal²⁷. Se trata pues, de las formas de terminación, llamémosles, naturales de las medidas cautelares. Mientras que la última es específica para la jurisdicción penal tributaria, las dos (2) primeras consisten en el pago o afianzamiento de la obligación tributaria. Visto la simplicidad que comportan estas tres (3) formas de terminación, que por ello no merecen mayores comentarios, cabe plantear si las medidas cautelares fiscales pueden ser terminadas por razones distintas a las señaladas; esto genera un planteamiento crítico respecto de la previsión legal. Concretamente, lo interesante es si pueden ser finalizadas por el incumplimiento o inobservancia de sus presupuestos legales, en esos casos, quién o que autoridad pondría fin a ellas y en qué oportunidad podría plantearse esa posibilidad. Se trata del ejercicio del control de legalidad de estas. Veamos este cuestionamiento.

(i) Incumplimiento de los presupuestos procesales para la adopción de las medidas cautelares de tipo tributario

Sin ambages consideramos que sí es posible poner fin a la cautela tributaria, cuando se han infringido los presupuestos previstos para su adopción o práctica. La primera razón que invocamos para sustentar este aserto, es el sacrosanto principio de legalidad, o “estricta legalidad” que pesa sobre las actuaciones de la autoridad fiscal. Los requisitos legales para la adopción de medidas cautelares son obligatorios, por no decir, imperativos. No pueden ser inobservados, incumplidos, insatisfechos o de cualquier otra manera ignorados. De darse, la actuación cautelar sería arbitraria en tanto estaría fuera de la ley. No obstante esto, que es bastante obvio, existe otra razón que apuntala el señalamiento de que el incumplimiento de los presupuestos para la adopción de medidas cautelares, es una forma de poner fin a las mismas. Se trata del otro imperativo principio del debido

²⁷ “Estas medidas cautelares quedarán sin efecto cuando el contribuyente cumpla con su obligación, garantice el cumplimiento de ésta o haya sido absuelto de los cargos de defraudación fiscal.”

proceso. La autoridad tributaria, por estar dotada de jurisdicción, tiene que cumplir tanto con la TUTELA JUDICIAL EFECTIVA como con el debido proceso. Son ambos, de obligatorio cumplimiento para ella. Por ser una mera entidad administrativa, per se, ya carga ella con la obligación de dotar a sus actuaciones con el debido proceso²⁸. Por ello, esa obligación se ve aliviada cuando se trata de actuaciones cautelares ya que estas se dan en ejercicio de la jurisdicción que la ley le ha atribuido a quien ostenta la representación del fisco. De manera absoluta y con pretensiones de universalidad señalamos que los presupuestos previstos para las medidas cautelares, que están inmersos en la norma por no estar expuestos de manera específica, exigen ser cumplidos; de no hacerlo, la sanción es la misma que todo acto administrativo que sea ilegal, es decir, su nulidad o pérdida de validez y efectos.

(ii) Autoridad competente para dar por finalizadas las medidas cautelares por falta de sus requisitos y oportunidad de solicitar el examen de legalidad

Dicho lo anterior lo que se propone es la examinación, así sea breve, de quién tiene competencia para controlar la legalidad de las actuaciones cautelares de corte tributario. Este cuestionamiento se responde en este orden: el TAT y la jurisdicción contenciosa-administrativa atribuida, de forma exclusiva y por tanto, excluyente a la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia. La primera de estas entidades, ejerce el control de legalidad, en sede gubernativa, que aquí nos ocupa mediante el recurso de apelación tal como lo ordena el artículo 17, penúltimo párrafo, DG109/70. No cabe la reposición, revocatoria o reconsideración, únicamente la alzada. Así las cosas, el TAT es quien debe decidir, una vez es sustentado el recurso de apelación, si la autoridad tributaria, ejerció conforme legem, la cautela de que se trate. Deberá por tanto, realizar un examen integral de la medida. Esta afirmación no es descuidada ni ha sido hecha de manera ligera. Por contrario,

²⁸ Cfr. Artículo 34 de la Ley 38 de 2000.

de lo que rige para el recurso de apelación en materia civil o en la jurisdicción común u ordinaria, el conocimiento o competencia del tribunal de alzada, no se limita a los señalamientos que hace el recurrente respecto de la ilegalidad de la decisión impugnada sino que como dijimos, exige una revisión integral de la decisión o acto cautelar vis a vis lo previsto en las normas aplicables. La razón de este aserto radica en que a diferencia de las actuaciones civiles, en materia tributaria no rige el principio dispositivo sobre el objeto litigioso. Por tanto, las partes no pueden ser limitadas en su juzgamiento, a lo que ellas piensan o consideran como vicios de la actuación impugnada. De otro lado, estimamos necesario señalar que en esta instancia, la de alzada, está vigente la *reformatio in pejus*, es decir, la prohibición sobre el juez Ad quem, de agravar la situación del apelante, porque se entiende que recurrió la decisión impugnada únicamente en lo que le es desfavorable. Al fin, este es un derivado del control de legalidad²⁹. Si a ello añadimos la asimétrica relación interpartes, dada la desigualdad formal y sustancial que acusa la relación fisco – contribuyente, no es posible señalar la limitación de competencia que tiene el TAT para resolver el recurso de apelación basado únicamente en los señalamientos del recurrente, debe realizar una revisión integral de la actuación estatal, al final se trata de un control de legalidad sobre dicha actuación. Por último, en este tema, estimamos que la decisión cautelar tributaria, también puede ser llevada a control ante la jurisdicción contenciosa-administrativa. Esto se debe a que la normativa así lo permite ya que no establece el requisito de que sean sometidas

²⁹ Este principio se encuentra positivado en materia de apelación dentro de la jurisdicción civil, específicamente en el artículo 1148 del Código Judicial y es expresado de la siguiente manera: “La apelación se entiende interpuesta sólo en lo desfavorable al apelante y el superior no podrá enmendar o revocar la resolución apelada en la parte que no es objeto del recurso, a no ser que, en virtud de esta reforma, sea indispensable hacer a esta parte modificaciones sobre puntos íntimamente relacionados con la otra. [...]”

a dicha jurisdicción, únicamente las actuaciones que resuelvan la pretensión³⁰. En punto de avanzar en esta exposición, y con base en los aspectos ya cubiertos, consideramos conveniente la propuesta de las características de las medidas cautelares ejercidas por la autoridad tributaria.

4. CARACTERÍSTICAS DEL PODER CAUTELAR DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA PANAMEÑA

Al referirnos a las características del objeto de estudio, lo que pretendemos es describir aquellas particularidades que comporta la acción cautelar tributaria. Con el conocimiento de que el listado que ahora elaboramos carece de aspiraciones de universalidad, estas son las especificidades que hemos identificado conforme a la normativa existente:

- (i) Se trata de un poder, una competencia y no de un derecho o facultad propiamente tal, conforme lo describimos antes.
- (ii) No es discrecional, requiere la satisfacción de presupuestos, sustantivos y procesales y especialmente, de motivación y prueba, así sea de *fumus bonus iuris*.
- (iii) Exige el cumplimiento una carga probatoria que pesa, siempre, sobre el fisco.
- (iv) No es una sentencia anticipada, siempre será una medida cautelar. Esto se debe a que no se adoptan las prestaciones que conforman la pretensión ya que sólo se prevé “asegurar” una fuente de pago de la deuda tributaria.
- (v) Puede consistir en más de una forma o tipo de medida cautelar ya que va desde el secuestro o depósito judicial tal como se le conoce hasta una medida específica, siempre que garantice el cobro de la deuda tributaria.
- (vi) Acepta contracautela, lo que significa que puede ser sustituida por caución suficiente que preste el contribuyente.
- (vii) Es impugnabile, específicamente admite recurso de apelación y puede ser demandada ante la jurisdicción contencioso-administrativa.
- (viii) No pueden paralizar o afectar negativamente, el desempeño económico del contribuyente.

³⁰ Cfr. Ley 28 de la Ley N° 135 de 1943.

(ix) Tiene que ser proporcional a la deuda que se intenta cobrar.

5. CONCLUSIONES

Lejos de agotar el tema, esperamos que con estas líneas se contribuya con un debate sobre esta institución poco comentada en el foro nacional. Por ello, deseamos terminar este ensayo resaltando que las medidas cautelares en sede tributaria, exigen de sobriedad y prudencia en su ejercicio, virtudes que el legislador no dejó al juicio de la administración ya que como vimos, estas contienen exigencias mínimas, de corte procesal, que en papel, tienden a garantizar la presencia del debido proceso como una manifestación de la protección que la dignidad de la persona exige en un Estado democrático de Derecho.

LA FISCALIDAD EN EL ESCENARIO DEL COMERCIO ELECTRÓNICO.

DR. ALEJANDRO C. ALTAMIRANO³¹

- Argentina -

I. RAZONES PARA LA ELECCIÓN DEL TEMA EN ANÁLISIS.

Previo a todo debo aclarar al lector que ésta consideraciones doctrinarias tiene dos partes diferenciadas. La primera apunta a principios generales extrapolables a todo ordenamiento jurídico. La segunda hace referencia a los aspectos tributarios puntuales de la problemática fiscal de un país determinado, en el caso, Argentina (Impuesto a la Renta e

31 Abogado por la Universidad Católica de Buenos Aires, Argentina. Doctor en Derecho por la Universidad Rovira i Virgili, Tarragona, España. Director del Departamento de Derecho Tributario de la Facultad de Derecho de la Universidad Austral, Buenos Aires, Argentina. Profesor en el Master en Derecho Tributario y Master en Derecho Empresario, ambos dictados por la Facultad de Derecho de la Universidad Austral, Buenos Aires. Socio de Altamirano & Asociados. Abogados tributaristas.

Impuesto al Valor Agregado).

Asistimos a un cambio vertiginoso y radical en la manera de hacer negocios que, muy lejos de detenerse o estabilizarse, aumenta. Ciertas características le dan al tema un atractivo inigualable. Internet, como red de redes³² es la plataforma de lanzamiento del comercio electrónico (e-commerce o cybercommerce) y nadie la gobierna, no existe una autoridad formal ni un legislador, como usualmente conocemos, avasalla toda frontera física derribando cualquier límite que se interponga, a través de ella pueden comercializarse la mas variada gama de productos y servicios al margen de cualquier tipo de fiscalización o control, generándose así la paulatina desaparición de la intermediación y la desmaterialización del documento, como soporte instrumental de la contratación.

Estas, que son tan solo algunas de las características del comercio electrónico, nos advierten de un formidable cambio en el Derecho en general y del Derecho tributario en particular, tanto en el aspecto local de cada país como, fundamentalmente, en sus implicancias internacionales. La tecnología demanda el reacomodamiento de las normas. Para este propósito no se encuentran guías preelaboradas, el camino no está trazado y en resumidas palabras todo será nuevo.

Seguramente el gran desafío de los años venideros transitará por encontrar una cierta universalización en la regulación jurídica de temas tales como el límite a la libertad de empresa, la cuantificación de los daños morales por eventuales abusos de los sistemas de comunicación social masiva y el tratamiento tributario de estas cuestiones³³.

32 En "United States v. Baker" 890 F. Supp. 1375 (E.D. Mich. 1995), la Corte describió a Internet como: "Computer networks are systems of interconnected computers that allow the exchange of information between the connected computers. The Internet is the world's largest computer network, often described as a "network of networks".

33 GANDRA DA SILVA MARTINS, Ives. Direitos e deveres no mundo da comunicacao -da comunicacao clássica á electrónica. Stvdia Ivridica 40, Colloquia 2, Universidade

La razón puntual de la elección de este tema radica en el interés que suscita analizar las derivaciones tributarias que resultan de las operaciones comerciales desarrolladas a través del comercio electrónico pues, por la singularidad de sus modalidades operativas surgen fuertes interrogantes sobre si los principios de la tributación internacional y las legislaciones tributarias locales podrán dar respuesta a estos interrogantes o serán necesarios ajustes en aquellas. Adelanto que no encontrará el lector respuestas definitivas, pues el estudio de esta cuestión tan específica se encuentra en sus inicios, sin perjuicio de que ya han transcurrido algunos años y ríos de tinta en la doctrina extranjera y local desde que se organizara el simposio sobre “Multi-jurisdictional taxation of electronic commerce”, en 1997 en el marco del International Tax Program de la Universidad de Harvard en donde se presentaron formidables trabajos de primera generación. Tampoco distingo, en este trabajo, entre negocios bussines to bussines o bussines to consumers pues su propósito es enfocar globalmente algunos aspectos de interés.

Para ir directamente al tema que sumariamente abordaré, expongo para este trabajo el siguiente plan de análisis:

- i. El capítulo II contiene una breve referencia a la evolución histórica de Internet.
- ii. El capítulo III se refiere al impacto de las nuevas tecnologías en el Derecho en general, pues tienen relación directa con las consideraciones que se efectúan desde la perspectiva del Derecho tributario.
- iii. En el capítulo IV me referiré a los principios jurídicos, como herramienta de ayuda para futuros acuerdos internacionales y en caso de que los principios de la tributación internacional usuales entren en tensión con los nuevos desafíos a que nos enfrenta el e-commerce.

- iv. En el capítulo V consideraré algunos

temas conflictivos de administración tributaria y la inexorable necesidad de acomodarse a los nuevos tiempos ya que surgen fuertes interrogantes acerca de cómo fiscalizar el dinero electrónico, cómo enfrentar el anonimato en la red, cómo acceder a registros y comprobaciones virtuales de las operaciones, cómo enfrentar a la desintermediación que desarticula a los mecanismos tradicionales de información y cómo enfrentar a la desmaterialización del documento.

v. En el capítulo VI me referiré a la tributación directa. Aquí se verá la importancia o necesidad de rodear de neutralidad fiscal a esta clase de operaciones y consideraré los temas de fuente y residencia, la vigencia del concepto de establecimiento permanente frente a los negocios virtuales, la jurisdicción tributaria, los efectos de la información digitalizada, la determinación de la ganancia sujeta a gravamen y los ingresos derivados de la prestación de servicios.

vi. En el capítulo VII se abordan algunos temas relativos al impacto de esta clase de operaciones en el Impuesto al Valor Agregado.

vii. Finalmente en el capítulo VIII formularé las conclusiones del trabajo.

II. BREVE REFERENCIA HISTÓRICA SOBRE INTERNET.

El origen de Internet es americano y militar. El Departamento de Defensa de EEUU hace dos décadas formó ARPAnet, red experimental cuyo propósito radicaba en ensayar sobre eventuales desconexiones de redes informáticas que podían producirse en supuestos de ataques militares y las posibilidades de continuidad de funcionamiento en ese escenario excepcional.

ARPAnet parte de la base de que las comunicaciones se entablan entre una computadora fuente y un destino determinado. La red interpreta que la comunicación puede no ser confiable debido

a que una parte de la red podría desaparecer en cualquier momento. Entonces se diseñó para requerir la información mínima de las computadoras clientes.

Para enviar un mensaje a la red, una computadora sólo tiene que poner sus datos en un paquete de Protocolo Internet (Internet Protocol IP) los que luego se envían. El IP no individualiza el tipo de información, servicios o productos que deben intercambiarse pues tan solo define cómo está organizado el flujo de la información. Las computadoras se comunican a través de la red y tenían también la responsabilidad de asegurar que la comunicación se efectivizó. En suma, el objetivo radicaba en que cualquier computadora en la red podía hablar, como un igual, a cualquier otra computadora, aún estando afectada en forma segmentada³⁴.

Esos experimentos iniciales se alejan de su origen militar para pasar al público en general, previo un fuerte y permanente impacto de utilización por las Universidades. La Organización para la Estandarización Internacional (ISO) llevaba años diseñando el estándar final para el manejo de redes de computadoras. Los desarrolladores de Internet, enfrentados a las exigencias de un mercado en demanda constante, comenzaron a colocar su software IP en todo tipo de computadoras. Así se logró, en la práctica, que las computadoras producidas por diferentes fabricantes pudieran comunicarse entre sí por medio de la red.

Los gobiernos y las universidades no pudieron resistir al ilimitado potencial que esta posibilidad les abría, aunque era

impracticable si las computadoras debían ser provistas por un mismo proveedor. Posteriormente aparecieron las redes de área local (LAN) Ethernet y las estaciones de trabajo. La mayoría de estas estaciones de trabajo incluían Berkeley UNIX, que venía con manejo de redes IP.

Surge así una nueva demanda motivada por el novedoso cambio de incorporar a las redes locales, ARPAnet. De esta manera todas las computadoras de esas redes de área local accedieron a las facilidades de ARPAnet. El efecto en cadena no demoró mucho tiempo. Otras organizaciones comenzaron a construir sus propias redes utilizando los mismos protocolos de ARPAnet, es decir, IP y sus derivados. Debido a que las redes podían dialogar, los usuarios de una red podrían comunicarse con los de otra generando un efecto que finalmente enlazó al mundo.

Una de las redes más importantes dentro de las nuevas fue la NSFNET, administrada por la Fundación Nacional de Ciencias (National Science Foundation - NSF), una agencia del gobierno estadounidense. A fines de los 80 la NSF creó cinco centros de supercomputadoras. Hasta este momento, las computadoras más rápidas del mundo sólo estaban disponibles para los desarrolladores de armas y unos pocos investigadores de corporaciones muy grandes. Al crear los centros de supercomputadoras, la NSF ponían estos recursos a disposición del investigador universitario. Se crearon sólo cinco centros porque eran muy caros --por lo que debían compartirse. Esto creó un problema de comunicaciones: necesitaban una forma de conectar sus centros entre sí y permitir a su vez el acceso a los clientes de los mismos. Al principio, la NSF intentó utilizar la ARPAnet para las comunicaciones, pero ello fracasó, dando origen a la construcción de la propia red de NSF con gran potencial, desde la perspectiva de los años '80.

Frente al avance, aparecieron las limitaciones tecnológicas y en telecomunicaciones. Si las universidades, principales usuarias en el origen, se conectaban directamente al centro de la supercomputadora, debían agregarse

34 DERTOUZOS, Michael L. "Qué será". Editorial Planeta, Buenos Aires, p. 45 y s.s. "Comprender la cadena Arpanet-Internet-Web es como comprender cómo hemos llegado adonde estamos hoy y, lo más importante, cómo estamos destinados a continuar esta evolución hacia el mercado de la información de mañana". CARRAL, Juan Antonio. "Internet, origen, presente ¿y futuro?", en AAVV Internet, el mundo que llega. Los nuevos caminos de la comunicación. Alianza Editorial, Madrid, 1998, p. 49.

miles de líneas telefónicas para cumplir con ese objetivo. Por ello se decidió formar redes regionales. Ello implica que en cada área de un país, las universidades se conectarían al vecino más cercano. Cada cadena se conectaba a un centro de supercomputadoras en un punto, y los centros se conectaban entre sí. Con esta configuración, cualquier computadora podía eventualmente comunicarse con cualquiera otra llevando la conversación a través de sus vecinos.

El éxito original se extendió por breve tiempo, pues compartir supercomputadoras permitió también compartir una gran cantidad de cosas entre los sitios conectados que no tenían relación con los centros. El tráfico en la red se incrementó hasta que, eventualmente, las computadoras que controlaban la red y las líneas telefónicas fueron sobrepasadas en su aptitud razón por la cual las redes telefónicas tuvieron que mejorarse, ampliarse y modernizarse objetivo que pervive hasta la actualidad.

La red de NSF permitió a un amplio número de usuarios acceder a la red pues hasta ese momento el acceso a Internet se limitaba a investigadores en temas de computación y funcionarios de gobierno, permitiendo el acceso educativo en general subvencionando las conexiones de las universidades a cambio de que estas, por su volumen de información, se incorporaran y mejoraran así la red.

Señala DERTOUZOS que tres actividades claves condujeron a ARPAnet a la Internet actual y son a) el protocolo TC-IP es decir, la forma para dirigirse a muchas redes distintas usando un número; b) la formación de una cadena de grupos básicos que fomentarían el progreso de los estándares de Internet, en la década del '70 lo que implicó favorecer la interconexión de las redes y c) el surgimiento de las redes locales –LAN, local area network- que conectaron a las computadoras y las estaciones de trabajo dentro de un mismo edificio³⁵.

Actualmente, como es obvio, todo el mundo

³⁵ DERTOUZOS, Michael L. "Qué será".p. 50.

puede acceder a la red de redes y cada vez con mayor velocidad, mayores prestaciones y ofertas de bienes y servicios en forma ilimitada.

III. EL IMPACTO DE LAS NUEVAS TECNOLOGÍAS EN EL DERECHO EN GENERAL.

Nos interese o no, Internet directa o indirectamente afectará nuestras actividades diarias en general y profesionales en particular (¿existirán profesionales que no utilicen en la actualidad el correo electrónico?) y motivará la necesidad de que las instituciones de Derecho acompañen los nuevos desafíos que genera aportando adecuadas respuestas, pues su progreso es arrollador e inevitable. En particular deberá hacerlo la legislación fiscal y las relaciones fiscales internacionales³⁶, en razón de que las fronteras nacionales se desdibujan, las jurisdicciones con potestad tributaria no resultan claramente determinadas y, en suma, se erosiona la capacidad de los Estados de aplicar impuestos.

La referencia a las nuevas tecnologías obedece a la necesidad de encontrar un concepto suficientemente amplio para comprender la vasta gama de herramientas electrónicas que, por la digitalización, permite la transmisión de datos. Además todo

³⁶ HELLERSTEIN, Walter. Taxation of Electronic Commerce in the United States: National and Subnational Issues. Documento presentado en el seminario: The International Taxation of Electronic Commerce, Amsterdam, Holanda, 3 de octubre de 1997. La llegada de la era de la información tiene profundas implicancias para la tributación, por virtud del crecimiento exponencial del comercio a través de Internet, con cambios tecnológicos y cambios en la regulación de las telecomunicaciones, hecho que provoca un desalentador desafío a las regulaciones tributarias tradicionales en materia de telecomunicaciones. También ver SUSSKIND, Richard. The future of law. Facing the Challenges of Information Technology. Clarendon Press, Oxford, 1996, p. 27, quien denomina "presurización del mercado legal" con motivo de las nuevas tecnologías.

ello da nacimiento a nuevas modalidades de contratación informática³⁷.

Indudablemente el comercio electrónico es vigorizado por el permanente envejecimiento prematuro de la computación. El avance del software estimula aún más su utilización y la superabundante información existente llega a niveles de polución informativa que -por su volumen- se torna difícil de procesar. Así puede afirmarse que asistimos a la sociedad de la información que drásticamente esta dejando atrás a la sociedad industrializada.

Sin pretender acuñar una definición de comercio electrónico entiendo por tal a la capacidad para realizar operaciones comerciales, tanto transacciones de mercaderías como de servicios, entre dos o más sujetos utilizando para ello computadoras conectadas por Internet o en Intranets y encontrándose los actores en jurisdicciones identificables o no, dentro de un mismo país o en diferentes³⁸. En un valioso documento elaborado por el Gobierno argentino se identifica al comercio electrónico como el “sistema global que, utilizando redes informáticas y en particular Internet, permite la creación de un mercado electrónico (es decir operado por computadora y a distancia) de todo tipo de productos, servicios, tecnologías y bienes, y que incluye todas las operaciones necesarias para concretar operaciones de

37 CARRASCOSA LÓPEZ, V., POZO ARRANZ, Ma. A., y RODRÍGUEZ DE CASTRO, E.P. La contratación informática: el nuevo horizonte contractual. Los contratos electrónicos e informáticos, Comares, Granada, 1999, segunda edición. Los autores realizan un detallado análisis del Derecho contractual ajustado a las nuevas demandas de la sociedad de la información y las diversas modalidades de contratación informática.

38 DEPARTAMENTO DEL TESORO DE LOS ESTADOS UNIDOS DE NORTEAMÉRICA. Selected tax policy implications of Global Electronic Commerce, Department of the Treasury, Office of Tax Policy, USA, noviembre de 1996, www.ustreas.gov, (visitado en julio de 1997). También publicado en Intertax, Volume 25, Issue 4, Kluwer Law International 1997.

compra y venta, incluyendo matching, negociación, información de referencia comercial, intercambio de documentos, acceso a la información de servicios de apoyo (aranceles, seguros, transportes, etc.) el banking de apoyo y todo en condiciones de seguridad y confidencialidad necesarios”³⁹.

Desde la perspectiva estricta del mundo del Derecho, Internet tiene efectos directos, claros y trascendentes en relación con el desenvolvimiento de las instituciones públicas, cooperando con el sistema judicial⁴⁰ y en miles de Web Sites puede accederse de inmediato a la jurisprudencia local y de otros países, a doctrina y bibliografía internacional, a bibliotecas universitarias, etc., acelerando los tiempos que ello demandaba cuando Internet no existía. Internet también favorece 39 MINISTERIO DE ECONOMÍA Y OBRAS Y SERVICIOS PÚBLICOS DE LA REPÚBLICA ARGENTINA. Primer informe de progreso del grupo de trabajo sobre Comercio Electrónico y Comercio Exterior, Buenos Aires, septiembre de 1998, p. 6. “Los negocios electrónicos van a traer aparejadas muchas ventajas respecto de la forma tradicional de comerciar. En primer lugar, producirán una drástica reducción de los costos operativos en las transacciones comerciales. Tradicionalmente, una operación comercial requiere la intermediación de personas, el uso de papel, y otros costos. La automatización que traen las computadoras conectadas a la red permite ahorrar tiempo y dinero. Además, ello permite operar a nivel mundial las 24 horas de los 365 días del año. Asimismo, se generarán nuevas oportunidades de negocios, tanto para los consumidores y usuarios como para las empresas. Para ambos, el mercado se potencia con una cantidad y variedad impresionante de nuevos productos, que se pueden adquirir en cualquier parte del planeta. Las empresas a su vez llegan a consumidores y lugares nunca antes imaginados. Y también surgen nuevas oportunidades de negocios, nuevos desarrollos para programadores. Por último, en el comercio electrónico no se requiere una infraestructura física sofisticada para poder operar”. cfr. p. 15.

40 En Argentina, concretamente, pueden consultarse por Internet el movimiento procesal de determinados juicios de naturaleza civil y comercial.

al comercio, local y mundial, en razón de que innumerables productos son puestos al alcance de la mano de los consumidores de cualquier lugar y son producidos en un sitio diferente. El mercado financiero encontrará facilitado el desarrollo de nuevas formas de dinero, gerenciamiento, políticas monetarias, sistemas de pagos, sistemas de información, publicidad, etc. También en la medicina a través de las interconsultas con especialistas de cualquier lugar del planeta. Este escenario, ampliamente conocido ahora, tuvo su nacimiento en los últimos años y aguarda por experiencias más concretas en cuanto a la preferencias del consumidor, del inversionista y del productor frente a una gran variedad de tecnologías accesibles para organizar el intercambio, tales como un medio de pago seguro, privacidad, intercambio comercial, así como también espera políticas públicas más claras que favorezcan mercados abiertos a la obtención de información de carácter público⁴¹.

Frente a este panorama, es fácil de advertir que se observa una acentuada opacidad de lo jurídico⁴² respecto de las legislaciones nacionales, en la que los actores del negocio no reconocerán, al menos fácilmente, las reglas de derecho involucrado, pues en este ámbito se ignoran las fronteras estatales⁴³.

41 MANTILLA GÁMEZ, Samuel E. *Tributación internacional y comercio electrónico: evolución, estructura y tratamiento fiscal*. Revista de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas, N° 112, Universidad Central de Venezuela, Caracas, 1999, p. 207.

42 Expresión que acuña CÁRCOVA, Carlos M. *La opacidad del Derecho*, Trotta, Valladolid, 1998. Es muy sugestiva la reflexión del autor quien enfatiza que el derecho, reputado como conocido desde la modernidad, ahora por su cripticidad, complejidad creciente e intransparencia conceptual, por la multiplicidad de normas en juego, carencia de lógica interna, coloca a muchos sujetos en el desconocimiento más acabado del Derecho.

43 LEMOV, Penelope. *The tax free zone in Cyberspace*. < <http://web.lexis-nexis.com>>. . MATTELART, Armand. "Lo que está en juego en la globalización de las redes", en AAVV "Internet, el mundo que llega.

Claro está que el Derecho no se configura con la exactitud propia de las ciencias matemáticas y, por consiguiente, no puede encontrarse en él una solución segura y exacta⁴⁴, pero en el contexto virtual, este fenómeno se acentúa.

Parece que solo una regulación a nivel internacional podría dar solución íntegra a los problemas que se plantean y plantearán. Así, distintos gobiernos y organizaciones internacionales están activamente abocados al estudio del tema con el propósito de hallar un punto de encuentro entre la Organización Mundial de la Propiedad Intelectual, la Unión Internacional de Telecomunicaciones, Internet Assigned Number Authority, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OECD), la Organización Mundial del Comercio, la Unión Europea, entre otros.

Este desafío demandará mucho tiempo para su estudio y propuestas de solución para cuya tarea será importante el aporte de los más variados foros intelectuales en los que estos problemas se encuentran ya en proceso de debate. En concreto actualmente existen en el ámbito jurídico una serie de problemas que merecen estudio, análisis y definición de inmediato, como los relativos a los derechos constitucionales amparados por la libertad de expresión, la propiedad intelectual, la firma digital, los delitos cometidos por medio de computadoras, el derecho a la privacidad y el derecho de los consumidores, etc. alguno de los cuales esbozamos.

III.1 Derechos constitucionales

Los nuevos caminos de la comunicación". Alianza Editorial, Madrid, 1998, p. 31, señala que "Las fronteras conceptuales entre lo singular y lo universal, lo local, lo nacional y lo transnacional han comenzado a hacerse añicos", cfr. Mattelaart, Armand. "Lo que está en juego en la globalización de las redes", en AAVV Internet, el mundo que llega. Los nuevos caminos de la comunicación. Alianza Editorial, Madrid, 1998, p. 31.

44 RODRIGUEZ PANIAGUA, José María. *Historia del Pensamiento Jurídico*, T. II, Siglos XIX y XX, Universidad Complutense, Octava Edición, Madrid, 1997, p. 577.

involucrados. La libertad de expresión. El servicio de Internet se asemeja a la protección de la prensa escrita, el cual se irradia también a todos los medios modernos tales como radio y televisión, en razón de que este servicio es otro medio moderno que resulta plenamente apto para la difusión masiva de las ideas tanto para darlas a conocer cuanto para recibirlas en beneficio del conocimiento del hombre.

La cuestión llegó a los tribunales americanos, sentenciando la Corte Suprema de Justicia de los Estados Unidos que no se debería sancionar ninguna ley que restrinja la libertad de expresión pues la red Internet puede ser vista como una conversación mundial sin barreras. Es por ello que el gobierno no puede a través de ningún medio interrumpir esa conversación como es la forma más participativa de discursos en masa que se hayan desarrollado, la red Internet se merece la mayor protección ante cualquier intromisión gubernamental⁴⁵.

Desde la perspectiva de nuestro derecho, hago solo tres referencias. En primer lugar la libertad de expresión es una garantía constitucional en la República Argentina en razón de que el artículo 14 de la Constitución argentina establece que: “Todos los habitantes de la Nación gozan de los siguientes derechos... de publicar sus ideas por la prensa sin censura previa ...”; que el artículo 32 de la misma ley fundamental dispone que: “El Congreso federal no dictará leyes que restrinjan la libertad de imprenta o establezcan sobre ella la jurisdicción federal” mientras que el artículo 42 establece que: “... Las autoridades proveerán a la protección de... los derechos de los usuarios y consumidores...”, con la finalidad de garantizar el bienestar general⁴⁶. En segundo

45 “Reno Attorney General of United States et al . v. American Civil Liberties”, N° 96-511, del 26 de junio de 1997.

46 La construcción jurisprudencial de la libertad de expresión también se complementa con ley 23.054 por medio de la cual la República Argentina adhirió a la Convención Americana de Derechos Humanos, Pacto de San José de Costa Rica que desde la reforma constitucional del año

lugar, este principio garantista alcanza también, y en lo que aquí nos interesa, al servicio de Internet, y para vigorizar este criterio Poder Ejecutivo Nacional a través del decreto N° 1279/97 declaró en su artículo 1° 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”.

En tercer término, recientemente un tribunal argentino sentenció que, el avance de la tecnología parece estar dejando en estado de obsolescencia el bien jurídico tutelado por el Código Penal sobre protección de los papeles privados y la correspondencia, estimando que el e-mail es un medio idóneo, certero y veloz para enviar y recibir todo tipo de mensajes y misivas, por lo que el correo electrónico posee características de protección de la privacidad más acentuada que la inveterada vía postal tradicional, por tanto nada se opone a considerar a la comunicación electrónica como un verdadero correo en versión actualizada y así encontrarse tutelado por el Código Penal en lo concerniente a la inviolabilidad de la privacidad y de la correspondencia⁴⁷.

No obstante creo importante señalar, siguiendo a GANDRA DA SILVA MARTÍNS, que muchas veces los medios de comunicación social traspasan los límites de la protección de las personas e influyen sobre la moralidad media, determinan campañas políticas globales sin que existe una especie de Código Jurídico Universal que fije los límites a la actuación de la prensa,

1994 se ha incorporado al texto de nuestra Constitución nacional. En su artículo 13 inciso 1° la Convención Americana contempla el derecho de toda persona a la libertad de pensamiento y expresión.

47 “Lanata, Jorge s/ desestimación”, causa Nro. 10.389 de la Cámara Correccional, de fecha 4 /3/99. Se trataba de la publicación, por la prensa escrita, de un e-mail apoderado indebidamente por el periodista que lo publicó y cuyo destino no era su difusión, por ello se agravió y querelló el autor del e-mail.

respetando su libertad pero impidiendo abusos⁴⁸. Cada país tiene su propio sistema y el argentino lo hemos referenciado.

III.2. Otros derechos constitucionales: las garantías constitucionales del contribuyente.

Las constituciones prevén una serie de garantías que amparan al contribuyente en la relación jurídica tributaria con el Estado correspondiente⁴⁹ que luego se complementa con el estatuto del contribuyente otorgado por las normas que en su consecuencia se dictan. En todo programa constitucional sobresalen fundamentalmente las garantías de legalidad y reserva de ley (que han sido ampliamente tratadas por la doctrina y la jurisprudencia⁵⁰)

48 GANDRA DA SILVA MARTINS, Ives. *Direitos e deveres no mundo da...* p. 118 y 119. Señala Ives Gandra da Silva Martins la conveniencia de un tratado internacional elaborado en el marco de un organismo internacional como sería la ONU, tornando obligatorio determinados dispositivos a ser incorporados en las legislaciones de cada país, imponiendo así límites al abuso que pudiese provenir de la prensa.

49 GIULIANI FONROUGE, Carlos M. *Derecho Financiero*, V. 1, 3^o edición, Buenos Aires, 1984, ps. 300 y s.s., quien señala que son los principios jurídicos de la tributación incorporados al texto de la Constitución nacional los encargados, en forma primaria, de limitar al poder tributario, desenvolviéndose el de legalidad con singular trascendencia. DE MITA, Enrico. *La legalidad tributaria*. Giuffré Editore, Milán, 1993, p. 14, enseña que así se impide al gobierno invadir los espacios de libertad de los contribuyentes y sirve de contención a la discrecionalidad de la administración financiera.

igualdad, equidad y proporcionalidad en las cargas públicas, el derecho de propiedad, el derecho a no declarar contra sí mismo, entre otras. También resulta de la interpretación armónica de una serie de normas constitucionales el postulado de capacidad contributiva y razonabilidad.

Cabe destacar la plena e ineludible vigencia de estas garantías que deberán extrapolarse a cualquier tratamiento normativo de la tributación en el comercio electrónico, tanto en el plano meramente nacional como en el encaje de la tributación local con la internacional. La garantía constitucional de legalidad y reserva de ley positivizada, la tipicidad, generalidad, proporcionalidad e igualdad, también los principios de seguridad jurídica y certeza tributaria, como garantía derivada, conforman un tejido impermeable y coherente⁵¹. Escribió MADISON en *El Federalista* que "...el departamento legislativo es el único que tiene acceso a los bolsillos del pueblo"⁵². Esta gráfica visión se plasma el programa constitucional argentino como derivación inexorable de la fuente inspiradora de nuestra Constitución Nacional, es decir, la Constitución de los Estados Unidos de Norteamérica. En efecto, "Fleischman Argentina Inc.", del 13.6.89 (*Derecho Fiscal*, XLVII, 171); "Multicambio S.A.", del 1.6.93 (*Impuestos LI-B*, 1766); "Eves S.A.", del 14.10.93, E 35-XXIV. Más recientemente "Autolatina de Argentina S.A., Scania Argentina S.A. y Sevel Argentina S.A.". CSJN, de fecha 27.12.96, DT, T. XIV, p. 58 y s.s. "La Bellaca SA c/ Estado Nacional s/ repetición" CSJN, L. XXXI, del 27.12.96; "Nobleza Piccardo SAIC y F c/DGI (Estado Nacional) s/ repetición" CSJN, N. 82. XXVIII, del 17.3.98; "Kupchik, Luisa Spak de y Kupchik, Alberto Mario c/ B.C.R.A. y Estado Nacional (M.E.) s/ varios" CSJN, K. 3. XXXII, del 17.3.98.

51 CASAS, José O. Seguridad jurídica, legalidad y legitimidad en la imposición tributaria, ponencia presentada en su disertación en el 1^o Congreso Internacional de *Derecho Tributario*, Justicia Tributaria, Vitoria, Espíritu Santo, Brasil, agosto de 1998, organizado por el Instituto Brasileiro de Estudos Tributarios, Max Limonad, p.332.

52 MADISON, James *El Federalista*, Cuestión XLVIII, Fondo de Cultura Económica, México, p. 211.

el artículo 19 de la Constitución argentina la contempla expresamente al disponer que “Ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe”. Se trata de un principio básico en todos los ordenamientos jurídicos que adoptan el sistema republicano de gobierno, y es unánimemente considerado como una conquista del Estado de Derecho que exige la conformidad de la Administración en todas sus actuaciones a la ley⁵³.

Es, en síntesis, indudable que cualquier regulación local y con proyección internacional de los aspectos tributarios del comercio electrónico no podrá dejar de considerar la plena vigencia de estos principios y destaco el de legalidad porque las futuras normas sobre e-commerce podrían tener una textura lo suficientemente abierta para comprometer aquel principio constitucional, en otros términos ello deberá evaluarse.

III.3 La firma digital y su trascendencia para la conclusión del circuito contractual.

Este problema se relaciona con la seguridad y confidencialidad de las operaciones y radica, básicamente, en la identificación del oferente, la aceptación del destinatario, la autenticación del mensaje y la encriptación de la modalidad de pago. La firma, como signo personal y distintivo, tiene un aspecto formal y otro funcional⁵⁴. El primero de ellos alude a la característica personal del firmante, es su signo personal que se une con el acto volitivo de hacerlo, concepto que no necesariamente se identifica con la voluntad de contratar. En lo atinente al aspecto funcional, la firma tiene por fin la identificación del autor y la autenticación por lo que se identifica con la voluntad del autor de consentir el acto. Evidentemente

estos caracteres son complejos de acreditar en el medio virtual.

El certificado de la firma digital puede confirmar la identidad de la persona que envió el mensaje y obliga al firmante. Si la operación es de carácter nacional, el certificante se encontrará dentro del país, si se trata de una operación internacional será necesario la mediación de una empresa con competencia en todos los países que integren el sistema de certificación.

En el Derecho argentino, el Código Civil dispone en su art. 1012 que la firma es condición para la existencia de todo acto de naturaleza privada⁵⁵. En Estados Unidos fue

55 Dalmacio VÉLEZ SARSFIELD, autor del Código Civil Argentino, sancionado en 1869, señaló en la nota al art. 3639 del mismo cuerpo normativo que la firma “es el nombre escrito de una manera particular, según el modo habitual seguido por la persona en diversos actos sometidos a esta formalidad”. Desde la perspectiva del Derecho público el ordenamiento jurídico argentino, la ley 24.624 a través de su artículo 30 sustituye el artículo 49 de la Ley 11.672, “Complementaria permanente de presupuesto” (t.o. 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 inmutabilidad e inalterabilidad, asegurando la fidelidad, uniformidad e integridad de la información que constituye la base de la registración. Por otra parte, 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 artículo 995 y concordantes del Código Civil. Los originales redactados o producidos en primera generación en

53 PÉREZ DE AYALA, José Luis y GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, Curso de derecho tributario t. I, 6ª edición, Edersa, Madrid 1991, p. 29.

54 CARRASCOSA LÓPEZ, V., POZO ARRANZ, Ma. A., y RODRÍGUEZ DE CASTRO, E.P. Op. Cit., p. 57.

el Estado de Utah el pionero en la cuestión sancionando en el año 1995 la ley de firmas digitales con el propósito de a) facilitar las transacciones electrónicas comerciales a través de medios digitales más seguros y eficientes; b) reducir la incidencia de firmas digitales falsificadas y fraudes en el comercio electrónico; c) implementar en forma legal un estándar relevante de telecomunicaciones y d) establecer, en coordinación con múltiples estados, reglas uniformes relativas a la autenticación y validación de mensajes electrónicos. Otros Estados de la Unión siguieron al de Utah y también existen normas en Alemania, donde la cuestión llegó a los estrados judiciales, e Italia. En España también existe un fallo judicial sobre este particular. La Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), la UNCITRAL, la Cámara de Comercio Internacional y la Unión Europea también emitieron disposiciones en torno a la firma digital, ésta última básicamente estableciendo los principios de integridad, autenticidad y no repudio⁵⁶.

En materia tributaria, esta cuestión adquiere formidable trascendencia práctica en relación con ciertos impuestos instrumentales (en Argentina rige el impuesto de sellos, vigente en todas las provincias y este gravamen se aplica sobre el instrumentos siendo la

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 reglamentación del art. 30 fue realizada por la Decisión Administrativa N°. 43/96.

56 La propuesta de Directiva de la Unión Europea expresa que los estados miembros deberán asegurar que, con respecto a los datos autenticados por medio de una firma electrónica suministrada por un proveedor de servicios de certificación, que cumple los requisitos establecidos en la Directiva, existe la presunción legal de que: a) los datos no han sido alterados desde el momento en que la firma electrónica fue añadida a ellos; b) la firma electrónica pertenece efectivamente a la persona que realizó la firma digital y c) la firma electrónica fue añadida por dicha persona con la intención de firmar los datos.

propia norma la que define a aquel y al no encontrarse contemplada la firma digital como medio idóneo para cerrar el circuito contractual no se configuraría el instrumento y, en consecuencia, no se aplicaría el tributo).

III.4 La privacidad del dato personal en Internet.

Internet facilita la obtención de datos relativos a los hábitos de consumo, datos personales, datos de consumidores, etc. De esta manera pueden formarse bancos de datos poderosos cuya información, en manos de las empresas, no solo le facilita enfocar sus objetivos comerciales sino también beneficiarse con importantes ahorros en gastos operativos. EEUU y Japón emitieron en mayo de 1998 un documento conjunto sobre comercio electrónico expresando que, para promover el e-commerce, es tan necesario asegurar la efectiva protección de la privacidad frente al procesamiento de información personal en redes informáticas como permitir la libre circulación de esos datos (Joint Statement On Electronic Commerce By Japan-U.S. Business Council and U.S.-Japan Business Council, punto 2, Privacy and Protection of Personal Data). Siendo la protección efectiva del dato personal crítica para aumentar la confianza del consumidor en los sistemas digitales, encontramos aquí otro ámbito que el derecho deberá abordar.

IV. EL APOORTE QUE LOS PRINCIPIOS DEL DERECHO PUEDEN OFRECER AL ESTUDIO DE LA TRIBUTACIÓN DEL COMERCIO ELECTRÓNICO.

Luego de lo expuesto puede observarse la existencia de fuertes relaciones jurídicas internacionales sin normas específicas que la regulen. Aún cuando estas avancen o, en otros términos, se sancionen en el marco de tratados, nuevos o modificando los existentes, los principios del Derecho cobrarán singular efectividad como instrumento para lograr ese propósito.

El Derecho tributario, por las particularidades del mismo, por los valores en disputa y la tensión que genera la relación fisco

contribuyente, adhiere totalmente al modelo dogmático con fuerte dependencia a la tradición positivista, modelo que, como expresara VIGO, a pesar de los certeros ataques que ha padecido y que lo han llevado a la agonía en el plano teórico, aún sobrevive en la praxis jurídica⁵⁷.

Hago referencia a los principios, como instrumento de ayuda para futuras regulaciones internacionales instrumentadas en acuerdos internacionales, en razón de que el e-commerce nos enfrenta a nuevos temas a regular en un marco de ausencia de normas supra nacionales. Esto nos recuerda lo acontecido con la finalización de la Segunda Guerra Mundial cuando se planteó la necesidad de individualizar el estatuto legal para el juzgamiento de los crímenes de guerra. En esa ocasión, tampoco existían normas supra nacionales. Así, la filosofía del Derecho se enfrentó a la necesidad de encontrar un principio general del Derecho que pudiera superar las limitaciones que ofrecía el positivismo jurídico⁵⁸. Se repotencian, de esta manera, los principios como instrumento hermenéutico de notable eficacia frente a los nuevos desafíos a los que el Derecho debía enfrentarse, apareciendo como uno de sus grandes exponentes Ronald DWORKIN.

La percepción de los principios difiere en países que adscriben al sistema continental

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

58 VIGO señala que PERELMAN, en su "La lógica Jurídica y la Nueva Retórica" (Civitas, Madrid, 1979) comprobó que para fundamentar los juicios originados al finalizar la Segunda Guerra Mundial, era necesario recurrir a un principio general del Derecho, reconocido por las naciones civilizadas y vinculados con el respecto de la dignidad de las personas y de la vida humana, sin que por ello se alterare el principio nullum crimen sine lege. (DELGADO BARRIO, Javier y VIGO, Rodolfo L. Sobre los principios jurídicos, Abeledo Perrot, 1998, p. 90).

respecto de los que adhieren al common law. Esto tiene su explicación. En los países anglosajones, la jurisprudencia es la fuente principal del Derecho. POUND señalaba al derecho arcaico como aggregate of rules, en tanto en la etapa de naturality of law el jurista más que operar con normas lo hace con principios (legal principles, legal conceptions y legal standards)⁵⁹. Bien señala ESSER que "para el pensamiento jurídico continental la diferencia entre principio y norma posee un alcance mucho mayor que, para la concepción del common law, la distancia entre principle y rule"⁶⁰. En el mundo continental, es la ley la principal fuente de Derecho.

Los principios no reniegan de la seguridad jurídica, pero su fidelidad tanto a reconocer en los principios del Derecho el núcleo radical e intrínsecamente válido jurídicamente como su preocupación por los problemas, lo lleva a privilegiar las exigencias de la justicia concreta. No se trata de renunciar a la seguridad jurídica, pero tampoco de creer que la mera seguridad y la más grave injusticia nos conserva en el Derecho. La razón de ser del Derecho, y lo que legitima su existencia, es que se le brinde a cada uno lo que le corresponde, y ello no es incompatible con una razonable y posible previsibilidad⁶¹.

DWORKIN⁶² observa que el Derecho es cuestión de derechos y deberes y la labor del jurista consiste en dilucidar e indicar los derechos y deberes de los ciudadanos para lo cual se utilizan estándares que no funcionan como normas sino como principios, directrices políticas u otros tipos de pautas. El

59 POUND, Roscoe. An Introduction to the Philosophy of Law. New Haven, 1954, p. 56.

60 ESSER, Josef. Principio y Norma en la Elaboración Jurisprudencial del Derecho Privado. Bosch, Barcelona, 1961, p. 66.

61 DELGADO BARRIO, Javier y VIGO, Rodolfo L. Sobre los principios jurídicos, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1998, p.151.

62 DWORKIN, Ronald. Los derechos en serio, Planeta Agostini, España, 1993, ps. 80 y s.s. Ver también VIGO, Rodolfo El antipositivismo jurídico de Ronald Dworkin, dentro de su obra Perspectivas Iusfilosóficas Contemporáneas.

profesor de Oxford remarca la insuficiencia de considerar al Derecho concentrado en las normas, pues considera que no responde a la complejidad de nuestras propias prácticas. Evidenciando así las limitaciones del positivismo, distingue entre normas y principios los que son comprensivos del conjunto de estándares (que en terminología dworkiniana alude a ciertas circunstancias que sin ser normas sirven para dilucidar derechos y deberes).

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

Los principios de la tributación internacional actuales serán remozados. Nuevos vientos asoman sobre los principio de fuente, de residencia, de ciudadanía, de reciprocidad, del establecimiento permanente, entre otros. Asimismo deberán observarse y encastrarse con los de los ordenamientos locales: legalidad y reserva de ley, el de interpretación conforme a la Constitución de todo el ordenamiento jurídico, el de participación ciudadana y el procedimiento en la elaboración de las disposiciones generales, el de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos, el de seguridad jurídica, el de publicidad

de las normas y entrada en vigor, el de irretroactividad de las normas penales, el de eficacia de la actuación administrativa, el de proporcionalidad y su base constitucional, el de efectividad de la tutela judicial efectiva y los de igualdad, generalidad, equidad. Entonces los principios, plasmados en convenios internacionales se exhibirán como un medio adecuado para regular los efectos fiscales que resultan del *e-commerce*.

V. LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN LA ERA DEL COMERCIO ELECTRÓNICO. IMPERATIVO DE ADECUACIÓN A LOS NUEVOS TIEMPOS.

La generalización del uso de Internet ha motivado que los gobiernos adviertan el enorme potencial económico que esto significa como también la preocupante ausencia de normas tributarias. El rápido crecimiento es paralelo al gran número de interrogantes: ¿Cuál de los estados debe tener jurisdicción tributaria; cuál tiene la jurisdicción para imponer la obligación fiscal; cómo se reparte la recaudación del tributo si la operación se celebra entre diversas jurisdicciones? Estas cuestiones tienen su anclaje en la naturaleza internacional de Internet. Pero en lo inmediato, las administraciones fiscales estarán más preocupadas en adecuarse a la nueva realidad para fiscalizarla, pues es su función. Imaginemos la hipótesis de llevar a cabo el comercio electrónico desde países de baja tributación o paraísos fiscales que gozan de un cerrado secreto fiscal. Podrían desaparecer las bases de imposición y el anonimato de los usuarios colocaría a los fiscos en el peor escenario posible a los fines de control fiscal, lo que ha motivado que se abogue por consensos internacionales para disuadir estas prácticas⁶³. Bien señala un autor, estas operaciones, además de complejas, pueden pasar absolutamente inadvertidas para las administraciones fiscales⁶⁴.

63 OWENS, Jeffrey. The Tax Man Cometh to Cyberspace, Tax Notes International, junio de 1997, p. 1851.

64 ITEANU, Olivier. Internet et le Droit Aspects Juridiques du commerce électronique, Eyrolles, París, 1996, p. 131.

La tarea y el dilema de las administraciones fiscales en el siglo XXI transitará por la siguiente cuestión: ¿cómo maximizar el potencial de eficiencia de la Internet y, al mismo tiempo, proteger las bases de recaudación sin que se erosionen por las indudables complejidades en su control? Las características científicas y técnicas de la infraestructura de Internet, demanda nuevos y más sofisticados mecanismos tributarios para entender y enfrentar a las operaciones que se desarrollen a través de la red, una de cuyas características singulares radica en su ingobernabilidad y crecimiento continuo.

Lo novedoso del tema es que no existe una presencia o nexo territorial claro en los diversos estados⁶⁵. Los proveedores de Internet se comparan con los vendedores de productos vía catálogos, de manera que no cuentan en el lugar de perfeccionamiento de la operación comercial con una efectiva presencia física. Ahora bien, a medida que crece el nivel de ventas por vía de Internet crece también la evaporación natural de materia gravada en las diversas jurisdicciones.

Internet no es solo un vehículo difusor de información sino el ámbito propicio para la realización de nuevas formas de negocios. Es posible, para los proveedores de acceso, conocer los mensajes que se transmiten entre los usuarios –en ciertas condiciones técnicas- y muchos de estos mensajes implican verdaderos servicios que, por falta de fiscalización, podrían quedar al margen de la fiscalidad⁶⁶.

65 REID, Bruce J. Nexus and Electronic commerce, p. 8, trabajo presentado en el Simposio sobre Tributación Multi Jurisdiccional de Comercio Electrónico, Universidad de Harvard, 1997. Ver también MANTILLA GÁMEZ, Samuel E. Op. cit. p. 203. Otro importante aporte doctrinario es el de OWENS, Jeffrey. The Tax Man Cometh to Cyberspace. Tax Notes International. June 2, 1997, p. 1833 y del mismo autor What Chance for the Virtual Taxman? The OECD Observer N° 208, Oct/Nov, 1997, p. 16.

66 MARTINS, Ives Gandra da Silva. Direitos e deveres no mundo... p. 124.

Como datos positivos, por el contrario, pueden remarcarse que la Administración será favorecida con presentaciones de declaraciones juradas en forma más expeditiva, información permanente al contribuyente, formularios y otros aspectos administrativos para el ingreso del gravamen y, seguramente, la posibilidad de una mayor celeridad en los procesos de devolución de gravámenes. A todo ello se sumará la disminución del uso del papel⁶⁷.

V.1 Los nuevos factores operativos que inciden en la tributación del comercio electrónico y se relacionan con la Administración Fiscal.

Las innovaciones tecnológicas, que obligarán a la administración fiscal a ajustar sus prácticas a nuevas categorías de temas como son, entre otras, el dinero electrónico; la constatación de identidad; el registro y constatación transacciones electrónicas, la desintermediación y la desmaterialización del documento físico, influyendo todos ellos decididamente en la relación jurídico-tributaria.

a) El dinero electrónico.

Los sistemas electrónicos de pago han dado nacimiento al dinero electrónico. Este dato no puede pasar inadvertido a la administración fiscal, pues los mecanismos de control y fiscalización tributaria vinculados con la circulación del papel moneda no serán aptos respecto de este nuevo concepto. Desde luego que muchos consumidores recurrirán a mecanismos actuales y habituales de pago como son las tarjetas de crédito pero la influencia del dinero electrónico sobre la cuestión en análisis, no se puede soslayar.

La intangibilidad del concepto origina otro interrogante acerca de si las técnicas actuales de control fiscal podrán adaptarse para combatir evasión impositiva que pudiere producirse por el uso del dinero electrónico;

67 HORNER, Frances M. y OWENS, Jeffrey. Tax and the Web: New Technology, Old Problems. Bulletin of International Fiscal Documentation, International Bureau of Fiscal Documentation, november/december 1996, p. 522.

si serán necesarias nuevas técnicas y sobre los mecanismos de información que deberían imponerse sobre los emisores de dinero electrónico⁶⁸.

Quienes generen dinero electrónico podrán estar ubicados en jurisdicciones a las que sólo pueden fiscalizar las administraciones de ese país determinado, que a su vez, tendrá inconvenientes en el cumplimiento de sus tareas dado que será complejo acceder al registro central de transacciones. Si se puede acceder a ellos, es decir, si se encuentra disponible para el examen de la administración fiscal, esta podrá equiparar ingresos y egresos. Pero por el contrario, surgirán problemas si no se dispone de sistemas contables que no cuenten con un registro central de transacciones. Este sistema primariamente será utilizado por ciertos tipos de transacciones pequeñas. La potencialidad de evasión impositiva que ellos crean podría ser considerable⁶⁹. Por ejemplo, un contribuyente puede vender mercaderías que se pague en dinero electrónico sin registros centrales que documenten las operaciones. Sin perjuicio de que este problema actualmente existe en relación con el papel moneda, sin embargo, ha sido siempre posible examinar la corriente del negocio por la existencia de inventarios e indicios físicos de diversa naturaleza. Esto no puede ser posible para un contribuyente que comercializa su producción o presta servicios por medios electrónicos. Así, un agente económico puede abrir una cuenta bancaria en un banco radicado en un paraíso fiscal, o cuentas de depósito numeradas, ofreciendo además de la reserva bancaria, la transferencia internacional inmediata, la gestión de cartera, dependiendo de la efectividad del intercambio de información entre organismos fiscales de diversos países. Todo ello influye sobre la relación tributaria en punto a la fiscalización.

b) El anonimato en el uso de Internet.

68 DEPARTAMENTO DEL TESORO DE LOS ESTADOS UNIDOS DE NORTEAMÉRICA. Selected tax policy ...

69 DEPARTAMENTO DEL TESORO DE LOS ESTADOS UNIDOS DE NORTEAMÉRICA. Selected tax policy ...

Es posible utilizar Internet sin revelar la identidad o utilizando una falsa. Esta cuestión tiene trascendencia en materia tributaria, por ejemplo en materia de retención de gravámenes. Algo parecido sucede con las obligaciones de información. ¿Se podrán desarrollar técnicas de fiscalización de las compras?, ¿puede regularse o constituir un marco jurídico a la firma digital, en beneficio de la individualización de los sujetos? La constatación de identidad es también un problema para los consumidores, quienes quieren asegurarse que las personas con quien ellos celebran negocios son quien ellos afirman ser, es por ello que se desarrollarán certificaciones de firmas digitales a efectos de individualizar a los usuarios de Internet⁷⁰, en otras palabras, se requiere mayor certeza y seguridad en la operación. Estas técnicas favorecerán el control y fiscalización de las autoridades en materia tributaria.

Con fundamento en propósitos impositivos, se podría acreditar la identidad de un agente en el comercio electrónico por medio de un sistema de identificación digital de manera de lograr una transparencia más marcada en la negociación y confiriendo, asimismo, certeza para ambas partes del negocio. Desde ya que el anonimato en la operación comercial conspira contra todo propósito de fiscalización y verificación.

c) Registros y comprobación de transacciones necesarios para la prevención de la evasión fiscal.

Los sistemas tributarios obligan a los contribuyentes a conservar los comprobantes de las operaciones por un determinado

⁷⁰ Cfr. <http://www.verisign.com> y <http://www.usps.org>. Los certificados digitales son emitidos por un intermediario, quien averigua la identidad de una persona y verifica los antecedentes. Realizada esta tarea, se emite un ID digital, que sería el equivalente a una licencia de conductor o el pasaporte. Ese certificado se crea usando la llave pública encriptada, técnica que permite ser verificada por otros. Citado por DEPARTAMENTO DEL TESORO DE LOS ESTADOS UNIDOS DE NORTEAMÉRICA. Selected tax polic ...

lapso, de manera de permitir al fisco el cumplimiento de sus tareas de fiscalización y verificación. Esas exigencias, dispuesta para un mundo de papeles comerciales, resulta inaplicable en el medio virtual. Para contribuyentes relacionados con la venta de mercaderías o la prestación de servicios a través de medios electrónicos, será prácticamente imposible cumplir con los registros en papel ya que las órdenes de los clientes se cursarán electrónicamente, por lo que el único registro de la operación será electrónico.

La administración fiscal deberá prevenir posibles fraudes como también en evasión impositiva dado que los registros computarizados podrían fácilmente alterarse. Sabemos que, por medio de la venta de física, a diferencia de la electrónica, las mercaderías se enviarán junto a facturas, remitos o existirán órdenes de compra. En el caso en análisis, lo único que existirá serán órdenes electrónicas. Por esto, los documentos electrónicos deberán ser susceptibles de verificación y fiscalización pues es evidente la potencialidad de evasión impositiva que rodea a estos.

En la actualidad, las exigencias normativas para los contribuyentes en materia de registración y fiscalización no prevén estas derivaciones del comercio electrónico, constituyéndose en un punto de preocupación para las empresas que utilizan los medios descriptos enfrentándose a la necesidad de ajustar su comportamiento a situaciones que la ley no alcanza.

d) La desintermediación y los mecanismos de información.

La falta de intermediarios en la operación de comercio electrónico alterará los conceptos usuales. Por ejemplo, se puede transferir un derecho de download por medio del cual se reproduce una imagen digitalizada, pudiendo esto considerarse como una regalía, dependiendo de los derechos con los que cuente el cesionario. Así se transfieren intangibles en cuyo caso deberá analizarse si se cumplen los parámetros de la legislación

tributaria local. Esto decididamente afectará a la figura del agente de retención o percepción, que son colaboradores muy importantes para el Fisco en su tarea de recaudación tributaria.

e) La desmaterialización del documento.

El documento, como lo define el Código Civil, ya no es tal en el ámbito virtual. Ahora existe un instrumento inmaterial, intangible, no palpable. ¿Cómo aplicarán las administraciones fiscales provinciales sus impuestos locales, por ejemplo, el Impuesto de Sellos, a los “instrumentos virtuales”? Desaparecía el papel como soporte principal y con ello se deberán implementar nuevos mecanismos de fiscalización.

V.2 Situación en Argentina.
Recomendaciones, en materia de política tributaria, del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos a la Subsecretaría de Política Tributaria.

La República Argentina no es ajena a la preocupación y análisis de esta cuestión, habiéndose producido un primer estudio del comercio electrónico y su vinculación con el comercio exterior⁷¹. La resolución de la Comisión Nacional de Telecomunicaciones N° 1083/93 ha definido a los servicios de Internet como servicios de valor agregado considerando que son aquellos que ofrecen facilidades que los distinguen del servicio base, aportando información, permitiendo la interacción de los agentes, todo ello desarrollado en un ámbito de redes, enlaces y sistemas de telecomunicaciones. En verdad Internet es mucho más que esto.

Sumándose a la incipiente y creciente necesidad de estudio de la problemática, el Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos por medio de la Resolución N° 412/99 encomendó a la Subsecretaría de Política Tributaria ajustar su política futura a los siguientes lineamientos operativos de estudio inmediatos, con el propósito de: a) Examinar el impacto que puede

⁷¹ MINISTERIO DE ECONOMÍA Y OBRAS Y SERVICIOS PÚBLICOS DE LA REPÚBLICA ARGENTINA. Primer informe....

producirse con los impuestos al consumo, a la renta y acuerdos internacionales de doble imposición, particularmente el tema de los precios de transferencia, el concepto de identificación del contribuyente, establecimiento permanente y fuente. b) Analizar los efectos que puede causar en la recaudación y administración de los impuestos la eliminación de la intermediación que resulta del comercio electrónico. c) Desarrollar un consenso entre el gobierno y el sector privado para atenuar los efectos negativos que Internet puede producir en los sistemas impositivos-aduaneros y las prácticas de auditoría generalmente aceptadas. d) Establecer nuevos métodos que permitan obtener información y evidencias de los contribuyentes y terceros involucrados en las transacciones. e) Distinguir, con relación a los efectos impositivos, entre “mercaderías” y “servicios”. f) Establecer criterios para la administración fiscal busque los caminos apropiados para el tratamiento de las transacciones realizadas por Internet. g) El sistema tributario debería ser equitativo y neutral, tratando que contribuyentes en similares situaciones tuviesen una carga fiscal de similar intensidad.

Teniendo en vista los fines indicados, el Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos considera que: i) El sistema debería ser simple y el costo de la recaudación fiscal minimizada. ii) Las reglas deberían proveer seguridad jurídica para los contribuyentes, conociendo con certeza que operaciones estarán sujetas a imposición. iii) Cualquier sistema adoptado debería ser efectivo, determinando el impuesto correcto y su hecho imponible. La potencial evasión y elusión debería ser minimizada. iv) Las distorsiones económicas deberían ser amortiguadas para evitar que decisiones comerciales tengan efectos impositivos no previstos en el ámbito local e internacional. v) Cualquier carga tributaria debería armonizar con los principios y tratados internacionales vigentes en materia fiscal, asegurando neutralidad en la imposición entre distintos países.

Las recomendaciones aludidas instalan el debate sobre diversas cuestiones fiscales y nos

parece que, por virtud de lo extremadamente novedoso del tema en análisis y la carencia de suficiente información y estudios en la materia, se exhibe como ambicioso aunque quizá, prematuro, implementar estas recomendaciones. Ello en razón de que podrían generar incertezas tributarias no deseadas y que conspirarían con el propósito de la recomendación del Ministerio citado que privilegia armonizar los principios internacionales, neutralizar cualquier ataque al comercio, minimizar la evasión, propender a la seguridad jurídica y privilegiar el principio de simplicidad tributaria.

V.3 ¿Podría convertirse al proveedor de acceso a internet (IPS) como agente de información, para cooperar con el Fisco en sus tareas de fiscalización?

Este interesante interrogante fue motivo de análisis y debate en el I Coloquio Internacional de Derecho Tributario organizado por el Centro de Extensión Universitaria de San Pablo, Brasil, y la Universidad Austral de la República Argentina⁷²

La cuestión en debate era la siguiente: *¿Puede la ley tributaria atribuir al proveedor de Internet (proveedor de acceso o proveedor de espacio) la función de agente de fiscalización en relación a los negocios jurídicos celebrados por los clientes que utilizan el servicio de acceso o por los clientes que almacenan home pages en su espacio?*

Desde la perspectiva de nuestro país opinamos que:

(a) El Administrador Federal de Ingresos Públicos de la República Argentina cuenta con facultades para elevar, a la categoría de agente de información, a determinados sujetos que por sus particulares condiciones de acceso a la información, pueden suministrarla al Fisco nacional con propósitos de cooperar con el proceso de verificación y fiscalización del cumplimiento de las normas tributarias.

⁷² Celebrado en el Centro de Extensión Universitaria de San Pablo, Brasil, los días 26 y 27 de noviembre de 1999.

(b) Para elevar a la condición de agente de información, es necesario la existencia de una norma jurídica delegada que así lo disponga.

(c) Necesariamente 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 ISP pues: i-. todo tipo de información circula por la red; ii-. técnicamente luce como no viable separar información trascendente con propósitos fiscales de las que no la tiene; iii-. si consideramos la información en la red como asimilable a la correspondencia, esta por mandato constitucional es inviolable, por tanto debe ampararse y protegerse por lo que el ISP no podrá cumplir con el propósito perseguido por una eventual norma tributaria que lo erija en agente de información.

(d) El ISP que sea un simple enlace a través del router y que no tenga posibilidades de “copiar” la información, no puede cumplir con el eventual deber de información.

(e) El ISP, hipotéticamente elevado a la categoría de agente de información, para otorgarla debe: i.- tratarse de información de acceso simple e inmediato pues cualquier costo sensible para efectivizar este propósito no debería recaer en el agente de información; ii-. ser técnicamente viable la materialización del acceso a la información; iii-. ser información no sujeta a protección por otra norma jerárquicamente superior que obligue al secreto de la misma.

(f) Por las consideraciones precedentes, luce como extremadamente complejo constituir al ISP en agente de información.

La conclusión del Coloquio se resumió en que: *“Privacidade, intimidade e sigilo de comunicações e correspondência são direitos individuais, garantidos constitucionalmente tanto no Brasil como na Argentina. Provedores de acesso e de espaço, no âmbito da Internet, exercem atividades que configuram serviço de comunicação (aliado a um serviço de envio de correspondência), e como tal, estão cobertas pelo respectivo sigilo. Desta ótica, descabe atribuir aos provedores da Internet (de acesso ou de espaço) a função de agente de fiscalização dos negócios*

jurídicos celebrados pelos clientes que se utilizam dos respectivos serviços. Ainda que se entenda que os serviços prestados pelos provedores de acesso e espaço na Internet não são serviços de comunicação nem de envio de correspondência, a atribuição da função de agente de fiscalização depende de requisitos constitucionais (p.ex. legalidade) e de avanços técnicos, ainda não existentes, que assegurem que as únicas informações disponíveis para o Fisco sejam as pertinentes à atividade tributada; vale dizer, sem que isto implique em devassa de informações amplas, pois isto acarretaria violação à privacidade e intimidade dos usuários em geral, o que é incompatível com as garantias constitucionais”.

VI. COMERCIO ELECTRÓNICO Y TRIBUTACIÓN DIRECTA.

El interrogante que surge es cómo afectará a la obligación tributaria y cómo se aplicarán las reglas tradicionales del Derecho tributario. Remarcamos tan solo algunos de los variados problemas que derivan de aquel. Como sabemos, el comercio electrónico comprende la negociación tanto bienes materiales como intangibles y los actores pueden ser sujetos residentes en el mismo o diversos países. En este último caso, los países competirán por acceder, desde una perspectiva de recaudación, a la renta que se produzca como consecuencia del e-commerce. Así, el derecho interno e internacional de los países afrontarán este problema.

A modo de simple enunciación, consideremos entre otros tantos temas de análisis los siguientes: a) las consecuencias provenientes de la eliminación de las fronteras nacionales, b) la necesidad de brindar la neutralidad tributaria sobre los nuevos medios electrónicos, c) la problemática de la jurisdicción y competencia respecto de la aplicación de impuestos, este será el gran tema, d) las formas de clasificar las utilidades que derivarán del comercio electrónico, e) las implicancias del dinero electrónico, f) la registración contable de las operaciones instrumentadas a través de los medios que

provee la World Wide Web (WWW) y g) la conveniencia o no de establecer un impuesto específico sobre el comercio electrónico.

El ya citado I Coloquio Internacional de Direito Tributario, organizado entre el Centro de Extensión Universitaria de San Pablo, Brasil, y la Universidad Austral de Buenos Aires evaluó un dato de interés que era el siguiente: *“En caso de servicios prestados a través de home pages disponibles en Internet, ¿cuál debe ser considerado como lugar de prestación de los servicios (a los fines de la aplicación de las normas tributarias)?: (a) el lugar en que se encuentra físicamente el computador que hospeda a la home page; (b) el lugar del establecimiento físico del responsable del home page; o (c) el lugar físico en que se encuentra el tomador del respectivo servicio”*.

La respuesta a este interrogante tiene interés práctico en razón de que a medida que transcurra el tiempo, con mayor frecuencia los bienes y servicios serán seleccionados, ordenados, distribuidos y facturados electrónicamente⁷³. Así desaparecerá el contacto personal en las transacciones comerciales, deshumanizando a niveles absolutos esta relación. Estas circunstancias provocan cambios sustanciales en la tributación, forzando a las administraciones fiscales a confrontar el tema que podría consistir en fuertes reducciones de la base imponible para distribuirla entre los Estados intervinientes en la operación, lo cual será problemático. En suma, las leyes tributarias imperativamente deberán adecuarse a esta realidad⁷⁴ y quizá sea necesario pensar en un

73 GATES, Bill. Camino al futuro, Mc Graw Hill, 1995. *“La autopista de la información ampliará el mercado electrónico y hará que sea el último mediador, el intermediario universal. A menudo, las únicas personas implicadas en una transacción serán el comprador y el vendedor reales. Podremos tener a nuestra disposición para examinar, comparar y, con frecuencia, adaptar a nuestras necesidades todos los bienes que se vendan en el mundo. ... Será el paraíso de los compradores”*, p. 156.

74 *“State tax, the Internet and Electronic Commerce: a backgrounder”*, 14 de junio de 1996, www.itta.org (visitado en octubre de 1997).

tratamiento tributario universal para todas las formas de comunicación por medio de tratados internacionales⁷⁵.

VI.1 La importancia de adoptar criterios de imposición tendientes a la neutralidad.

Un principio que debería ser considerado es el de neutralidad (aunque no sería justo que por ello se produzca un desmedro o erosión en la base de la recaudación de los países importadores de los intangibles comercializados a través del e-commerce). Neutralidad implica que el sistema impositivo no se incremente por el solo hecho de utilizar los medios electrónicos en comparación con los canales de comercio usuales. Las normas fiscales no deben distorsionar las elecciones comerciales de los agentes económicos, dependiendo el éxito o el fracaso de los negocios por los flujos del mercado y no por el impacto tributario que pueda otorgarse al comercio electrónico.

Una primera recomendación en el logro de este objetivo de neutralidad tributaria se encuentra en adoptar los principios existentes en el lugar de crear nuevos impuestos⁷⁶. Ello sin menoscabo de que el desarrollo tecnológico genera cambios tan radicales en todos los órdenes y en períodos tan breves de tiempo que, seguramente, en el futuro el encuadre tributario demandará nuevas fórmulas.

Frente a este nuevo mundo, el permanente incremento de usuarios de Internet y el verdadero temor oculto de las administraciones fiscales ante la ingobernable Internet, ha llevado a los Estados a la necesidad de recomendar que, hasta tanto no se tenga una clara idea de las consecuencias que el comercio electrónico producirá sobre las rentas públicas, es necesario mantener la neutralidad, razonabilidad y simplicidad del tratamiento fiscal vinculado a este, a fin

75 GANDRA DA SILVA MARTINS, Ives. Direitos e deveres no mundo da ... p. 125.

76 DEPARTAMENTO DEL TESORO DE LOS ESTADOS UNIDOS DE NORTEAMÉRICA. Selected tax policy ...

de favorecer su desarrollo y no impedirlo⁷⁷, tesis que ha motivado el específico interés del gobierno de los Estados Unidos de Norteamérica⁷⁸ y de otros máximos niveles de gobierno de diversos países⁷⁹.

La Unión Europea, en igual sentido, elaboró la “Iniciativa europea de comercio electrónico” [COM (97)157] la Comisión Europea subrayó la necesidad de crear un entorno fiscal que permita el desarrollo del comercio electrónico, lo cual exige seguridad jurídica (es decir, que las obligaciones fiscales

77 DEPARTAMENTO DEL TESORO DE LOS ESTADOS UNIDOS DE NORTEAMÉRICA. Selected tax polic ... Este es un documento fundamental, cuya profundidad de individualización de los temas conflictivos sirven de base para cualquier análisis que se pretenda de la cuestión en análisis.

78 El Presidente y Vicepresidente de EEUU, W.J.CLINTON y A. GORE Jr. respectivamente, ha sostenido que los Estados Unidos abogarán, ante la Organización Mundial del Comercio (World Trade Organization -WTO-) como también ante otros organismo internacionales en favor de que se declare, internacionalmente a la Internet como un ambiente libre de tarifas impositivas, y tal principio debería establecerse rápidamente antes de que todas las naciones impongan tributos sobre el comercio electrónico. Puntualmente Estados Unidos considera que no deben imponerse nuevos tributos sobre el comercio electrónico desarrollado a través de Internet. Puede consultarse: Framework for Global Electronic Commerce, por W.J.CLINTON y A. GORE Jr. en <http://www.iitf.nist.gov/electcomm/ecom.htm>, pag. 5, visitado el 11.9.97. En igual sentido, consultar el mensaje del Presidente de EEUU, de fecha 1.7.97 en el web site de The White House, Office of the Press Secretary en <http://www.whitehouse.gov/WH/New/Commerce/message.html>, visitado el 11.9.97. Del mismo organismo, también ver la directiva Presidencial en <http://www.whitehouse.gov/WH/New/Commerce/directive.html>, visitado el 11.9.97.

79 OFICINA AUSTRALIANA DE IMPUESTOS. Tax and the Internet, Discussion Report of the Australian Taxation Office, -ATO-, Electronic Commerce Project, registrado en www.ato.gov.au/ecp/index.html, agosto de 1997.

sean claras, transparentes y previsibles) y neutralidad fiscal (en el sentido de que toda forma de comercio, electrónica o tradicional, se grave de la misma forma)⁸⁰. También en la Conferencia de Ottawa, celebrada en octubre de 1998, el trabajo producido por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE señaló, entre los principios fiscales que guían las políticas tributarias relativas al comercio internacional, deberían extrapolarse al comercio electrónico, de manera que la neutralidad representa un valor al que debería aspirarse en este nuevo marco de realización de negocios, de manera que las decisiones

80 Esta opinión de la Comisión Europea recoge la Declaración de Bonn, firmada el 6 de julio de 1997 por 29 países y la Declaración conjunta Unión Europea-Estados Unidos sobre comercio electrónico, del 5 de diciembre de 1997. La Comisión Europea ha seleccionado seis temas que introdujo como puntos de debate en la Conferencia Ministerial de la OECD celebrada en Octubre de 1998 en Ottawa, Canadá. Estos son: 1) que no se introduzcan nuevos impuestos, 2) que toda transmisión electrónica o bien inmaterial entregado por este medio se considere prestación de servicios, sujetas a IVA, 3) que los servicios consumidos dentro de la Unión Europea sean gravados por los Estados miembros de la Unión, con independencia de su origen y que no se encuentren sujetos a IVA los servicios prestados por los operadores comunitarios con destino en países que no pertenezcan a la Unión -principio de neutralidad fiscal-, 4) que la fiscalidad del comercio electrónico se adapte a las prácticas comerciales y no compliquen la tarea de los operadores, por lo que se recomienda una buena coordinación entre los operadores y las administraciones tributarias, 5) que se creen instrumentos de control para garantizar la fiscalidad de los servicios prestados en el interior de la Unión Europea a través de Internet por parte de empresas y particulares y 6) que la facturación de los servicios prestados a través de Internet adopte principalmente forma electrónica, así, los operadores podrán cumplir sus obligaciones mediante una contabilidad y declaración del IVA electrónicas, una vez que se establezcan normas comunitarias. (El documento puede consultarse en <http://europa.eu.int/scadplus/leg/es/1vb/131041.htm>, visitado en julio de 1999).

sean motivadas por razones económicas y no tributarias, de esta forma los contribuyentes que se encuentren en situaciones análogas reciban el mismo tratamiento tributario⁸¹.

VI.2 Fuente y residencia.

Aparece una vez más la tensión entre ambos principios: privilegiar el criterio de la fuente o adaptar más puntual y concretamente al de residencia. Los países de alto grado de desarrollo económico se inclinan por el criterio de residencia; los que son básicamente receptores de capital, tratan de fortalecer el concepto de fuente para capturar base imponible en sus territorios. La cuestión es compleja.

Los conceptos de fuente y residencia tienen relevancia central en materia de tributación internacional. El país de fuente tiene derecho a ejercer su potestad tributaria sobre las utilidades generadas en dicho país pero por sujetos cuya residencia está en otro país. Los tratados para evitar la doble imposición en el impuesto a la renta y patrimonio, en el marco del modelo de la OECD, refieren a ambos criterios de gravabilidad: fuente y residencia.

En las operaciones comerciales a través de Internet las ganancias están cambiando de una jurisdicción a otra y quien genera la utilidad no tienen necesariamente una presencia física en el país del comprador. Entonces surge el interrogante: ¿cuál nivel de actividad permitirá al país de residencia del comprador aplicar gravámenes sobre esa transacción? Para HORNER y OWENS la pregunta no es nueva por lo que se responde con la respuesta tradicional: podrán aplicarse impuestos el país de residencia del comprador, si el vendedor tiene suficiente punto de conexión con el mismo, y ese punto de conexión se encuentra regulado por el concepto de establecimiento permanente que

81 ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. OECD. A Borderless World: Realising the Potential of Global Electronic Commerce. Ministerial Conference. Ottawa, Canadá, 8 de Octubre de 1998. Documento publicado en www.oecd.org/daf/fa/E_COM/framework.pdf.

define el Modelo de Tratado de la OECD⁸².

Quienes privilegian el criterio de residencia considerarán seguramente que el aumento de las nuevas tecnologías en comunicaciones y el comercio electrónico exigirá que los principios fundados en la tributación sobre la base de la residencia, adquiera una relevancia aun mayor. De esta manera atenuarán al criterio de la fuente -como base de tributación- con fundamento en que: i) En el mundo del cyberspace, es difícil, si no imposible, aplicar los conceptos tradicionales de fuente para vincular un ingreso con una ubicación geográfica específica. ii) Que todo contribuyente es residente en algún lugar. Esta tendencia se acrecentará en el escenario del comercio electrónico pues el principio de residencia -como fundamento de la tributación- desempeñaría un rol trascendente y iii) El criterio de fuente a veces es difícil de aplicar en forma efectiva, en razón de lo complejo que puede resultar determinar el lugar en el cual la utilidad se configuró, dificultades que no surgen con el criterio de residencia. Así, la jurisdicción de residencia del contribuyente tendría la potestad tributaria primaria sobre las utilidades⁸³.

EEUU exige, para gravar utilidades de sus compañías radicadas en el exterior, que

82 HORNER, Frances M. y OWENS, Jeffrey, Tax and the Web: new technology, old problems, Bulletin for International Fiscal Documentation del International Bureau of Fiscal Documentation, noviembre/diciembre de 1996, p. 516.

83 La Reforma de 1986 del Income Tax de EEUU vigorizó el criterio de residencia, gravando también sobre la base del criterio de la fuente a las rentas provenientes de la venta de inmuebles. De esta forma el Congreso de los EEUU consideró que las reglas de fuente son apropiadas para las ventas de propiedades y reflejaban fielmente la ubicación de la actividad económica que genera el ingreso, es decir, toma en cuenta la jurisdicción en que esas actividades se desempeña. Para ciertas ventas de propiedad, la residencia del vendedor era el criterio que mejor representa la ubicación donde la actividad económica subyacente ocurre.

aquellas tengan un mínimo de conexión con la jurisdicción que gravan, que el nexo con el exterior implique la existencia de una sustancial presencia física en el mismo⁸⁴, tema que es ampliado en el próximo ítem.

Desde ya que no puedo coincidir con privilegiar exclusivamente la residencia en desmedro del lugar en donde la riqueza efectivamente se generó. Este es un punto indiscutible de tensión que, reiteramos, vuelve una vez más a la luz con motivo del complejo análisis de la gravabilidad de las operaciones basadas en e-commerce⁸⁵, remarcando también que el criterio de la fuente cuenta con importante doctrina internacional en su favor⁸⁶.

VI.3 El concepto de establecimiento permanente. ¿Resistirán los principios tradicionales de la tributación internacional ante los problemas que surgirán con el comercio electrónico?

Vinculado con el tema anterior, el comercio electrónico motivará reacomodamientos en los principios básicos del sistema tributario internacional e implicará quizá nuevas consideraciones sobre el concepto de establecimiento permanente y el principio de la fuente, a la luz de una era tecnológica diferente. Es esta una de las cuestiones que ha merecido mayor tratamiento doctrinario en relación con los estudios sobre tributación directa sobre el comercio electrónico⁸⁷.

84 Tales criterios fueron recogidos por los precedentes de la U.S. Supreme Court en "Quill Corp. v. North Dakota", de 1992 y "Geoffrey v. South Carolina Tax Commission" de 1993

85 DOERNBERG, Richard L. y HINNEKENS, Luc. Electronic Commerce and International Taxation. International Fiscal Association (IFA), Kluwer Law International, La Haya, Holanda, 1999, p. 302 y s.s.

86 VOGEL, Klaus. Worldwide vs. Source Taxation of Income. A review and re-evaluation of arguments, 8 y 9 Intertax, 218, año 1988; 10 Intertax, 310, año 1988, 11 Intertax, 128, año 1988

87 ABRAMS, Howard E. y DOERNBERG, Richard L. How Electronic Commerce Works. Tax Notes International, May 12, 1997, p. 1573; BERNACCHI, Richard.

Commerce on the Internet. Introduction. International Business Lawyer Review (International Bar Association, Section on Business Law), abril 1998, Vol. 26, N° 4, p. 149; BORRACCIA, Salvador M. International Tax Issues in Cyberspace: Taxation of Crossborder Electronic Commerce: Canada. Intertax, Volume 25, Issue 4, Kluwer Law International 1997; CASANOVA GUASCH, Feliciano, Comercio electrónico e impuestos: un nuevo reto para el siglo XXI. Jurisprudencia Tributaria, Septiembre de 1999, N° 10, p. 47, Aranzadi, Pamplona; CIGLER, James D. y STINNETT, Susan E. Treasury Seeks Cibertax Answers with Electronic Commerce Discussion Paper. Journal of International Taxation, February 1997, p. 57; DE LA CUEVA GONZALEZ, Alvaro, Establecimiento Permanente y Comercio Electrónico: un apunte a la propuesta de modificación de los comentarios al art. 5 del Modelo OCDE. El Fisco Internacional, publicación del Instituto de Fiscalidad Internacional, octubre-noviembre de 1999, N° 20, Madrid; DOERNBERG, Richard L. y HINNEKENS, Luc. Electronic Commerce and International Taxation. International Fiscal Association (IFA), Kluwer Law International, La Haya, Holanda, 1999; GILDEMEISTER RUIZ HUIDOBRO, Alfredo. "El Derecho Tributario del Siglo XXI. Problemática del comercio electrónico y los principios del Derecho Tributario Internacional", Themis, Revista de Derecho, Segunda Epoca, No 39, Lima, Perú; HOEREN, Thomas y KABISCH, Volker. Electronic Commerce Legal Issues Platform. Research Paper Taxation, Universidad de Muenster, www.jura.uni-muenster.de/eclip, visitado en diciembre de 1999; LEJEUNE, Ine; VANHAM, Bart; VERLINDEN, Isabel y VERBEKEN, Alain. Does Cyber-Commerce Necessitate a Revision of International Tax Concepts? (Part I) European Taxation, Volume 38, N° 1, January 1998, International Bureau of Fiscal Documentation, p. 2; MANTILLA GÁMEZ, Samuel E. Tributación internacional y comercio electrónico: evolución, estructura y tratamiento fiscal. Revista de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas, N° 112, Universidad Central de Venezuela, p. 200 y s.s. Caracas, 1999; UNITED STATES DEPARTMENT OF THE TREASURY, Office of Tax Policy. Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce, November 1996. Intertax, Volume 25, Issue

El concepto de establecimiento permanente reconoce, como bien señala XAVIER⁸⁸, un elemento estático, representado por la organización a través de la cual se ejerce una determinada actividad y otro elemento dinámico, representada por la misma acción o ejercicio de la actividad. Ambos elementos concurren simultáneamente, pues no existirá establecimiento permanente si estamos en presencia de una organización inerte, esto es, que no ejerce actividades, como tampoco habrá establecimiento permanente si una entidad no residente ejerce una actividad en el territorio sin para que ello utilice una organización en dicho territorio.

a) El artículo 5 del OECD Model Tax Convention define al establecimiento permanente como el lugar fijo de negocios a través del cual se desarrollan actividades de una empresa en forma total o parcial. De conformidad con el concepto de establecimiento permanente se busca alcanzar, con el gravamen del país en el cual el sujeto tiene una presencia efectiva de negocios, sin constituir necesariamente una sociedad en dicho país. Ello sin perjuicio de que ciertos supuestos de presencia limitada en un país no son suficientes para configurar el concepto de establecimiento permanente y, en consecuencia, el país en donde aquel se encuentra no tendría potestad tributaria sobre dicho establecimiento permanente. Tal el caso del uso de ciertas facilidades para el depósito de mercaderías, exhibición o distribución de bienes, de propiedad de una empresa⁸⁹.

En el ambiente del e-commerce, ¿configura establecimiento permanente la explotación comercial en un país donde no existe presencia física significativa o ninguna presencia?. ¿Deberíamos considerar a los servidores sólo como una instalación para el almacenamiento de información, exhibición y envío de bienes o mercancía propiedad de

4, Kluwer Law International 1997.

88 XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional. Tributação das Operações Internacionais*. Almedina, Coimbra, 1997, p. 265.

89 OECD Model Tax Convention, artículo 5, párrafo 4.

la empresa? o ¿Podría una página Web en la red ser considerada una forma de presencia de la compañía en ese país, con base en la teoría que actúa como una suerte de agente autorizado dependiente, con capacidad para concluir contratos en nombre de la empresa?⁹⁰

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

La exigencia del lugar de negocios es inherente a la propia existencia del establecimiento permanente, con la imprecisión conceptual que deriva de qué debe entender por “lugar de negocios”, cuál es su alcance. Aún con esta deficiencia puede señalarse que son elementos significativos para precisar ese concepto el hecho de que i) el lugar sea precisamente de negocios, ii) el lugar se utilice para el ejercicio de la empresa y iii) el lugar de negocios sea fijo⁹¹.

El Comentario al Modelo de Convenio de la OCDE establece que los principios contenidos en el Artículo 7 pueden ser utilizados como una guía para interpretar el Artículo 14⁹². Los términos establecimiento permanente y base fija, se utilizan de la misma forma, principalmente para determinar cuando el Estado de residencia y cuando el estado de la fuente tienen primacía de derechos de imposición⁹³. Una actividad que se ejerce en el exterior no justifica la

90 MANTILLA GÁMEZ, Samuel E. Op cit, p. 225.

91 GARCÍA PRATS, Francisco Alfredo. *El Establecimiento Permanente. Análisis jurídico tributario internacional de la imposición societaria*. Tecnos, Madrid, 1996, p. 108. HOEREN, Thomas y KABISCH, Volker. *Electronic Commerce Legal Issues Platform. Research Paper Taxation...* p. 4.

92 Comentario de la OCDE, Artículo 14, párrafo 4, supra nota 5.

93 MICHAUX, Fixed Base and its Relation lo Permanent Establishment, Intertax 68, 1987.

tributación por parte del estado extranjero, salvo que exista una conexión económica suficientemente intensa. La presencia de un establecimiento permanente o una base fija es el criterio para presumir que existe tal conexión económica intensa. El criterio es similar, independientemente de que se trate de empresas comerciales o de servicios personales⁹⁴.

Entonces debe remarcarse que el marco de una base fija de negocios implica la presencia de un sujeto que desarrolla servicios de alguna naturaleza. Por el contrario, en el caso del establecimiento permanente es necesario el desarrollo de una actividad comercial en el lugar fijo de negocios. La base fija implica tan solo la disponibilidad de la persona que presta los servicios sin importar que sea utilizada en forma permanente.

La continuidad de la operación será fundamental a los fines de determinar la existencia de un establecimiento permanente y si se determinara que las actividades son desarrolladas a través de un establecimiento permanente resultará imprescindible especificar el ingreso atribuible al mismo.

b) Intentemos ajustar estas consideraciones apropiadamente al e-commerce. Previo a todo debe remarcarse que un servidor es la computadora de gran capacidad con la función de almacenar gran cantidad de datos y transmitirlos por la Internet. El almacenamiento de aquellos datos puede consistir en software destinado a publicidad, información, catálogos informativos, servicios de toda índole operando como un verdadero agente inteligente.

Indudablemente esta modalidad operativa del comercio electrónico produce nuevos y variados temas de compleja precisión, desde la perspectiva del concepto de establecimiento permanente. Por ejemplo, las condiciones generales de un establecimiento permanente enumeradas en el Artículo 5, párrafo 1 del Modelo de Convenio OECD, encuadran en

el caso en que un servidor, que es propiedad o es utilizado por una empresa extranjera, particularmente con ausencia de empleados en el país de la fuente. Por tanto, determinar si tal lugar en la red constituye un lugar fijo de negocios para la realización de actividades comerciales periódicas, automatizadas, debe tomar en cuenta la ubicación del servidor operando en un país donde la empresa no tiene ninguna presencia o, por el contrario, se trata de una computadora portátil⁹⁵.

Si el objetivo fuere gravar el ingreso proveniente del comercio electrónico en una manera que preserve el razonamiento fundamental de la regla del establecimiento permanente se requiere de un tipo diferente de nivel mínimo que no esté vinculado a la presencia física⁹⁶. DOERNBERG

95 MANTILLA GÁMEZ, Samuel E. Op. cit, p. 229.

96 Señala MANTILLA GÁMEZ que ese nivel mínimo podría estar constituido por un mínimo de ventas hacia la jurisdicción. Siguiendo el autor a Reuven AVI YONAH, expresa que un establecimiento permanente podría convertirse en un "establecimiento impermanente" pues "A diferencia de la regla del establecimiento permanente, cuya intención era proteger ciertos tipos de comercio de la tributación con base en la fuente (incluyendo, en Particular, a las órdenes por correo), un nivel mínimo numérico sería mejor para prevenir la imposición de tributos en aquellos casos en los cuales la carga de cumplimiento exceda la cantidad de tributo que puede ser recaudado. Al mismo tiempo, un nivel mínimo numérico evitaría que la mayor parte de los comercios electrónicos escapasen de gravamen en su conjunto, tal y como lo harían bajo las reglas del establecimiento permanente y el comercio o negocio (us. Trade or Business) de los Estados Unidos. (IRC § 864(b). Ver los Modelos de los Estados Unidos y de la OCDE, supra nota 5, en el artículo 5. Ver también, Piedras Negras Broadcasting Co. v. Los Estados Unidos, 43 BTA 297 (1941) aff'd 127 F 2d 260 (5th Cir. 1942). La regla propuesta se origina en parte de actuales prácticas, porque se centra en el derecho del país en el cual ocurre el consumo para gravar parte del ingreso proveniente del vendedor. Sin embargo, el derecho también puede surgir de conformidad con las reglas

94 Comentario de la OCDE, Artículo 14, párrafo 3. MANTILLA GÁMEZ, Samuel, p. 227

considera, a fin de mantener el principio del establecimiento permanente, lo cual podría no ser aceptado por los países importadores de comercio electrónico toda vez que es complejo compartir la base impositiva generada por el ingreso del comercio electrónico y así perderían tributación. Por tanto, aquellos países que son importadores de e-commerce podrían aceptar el principio de establecimiento permanente como se lo conoce hoy, comprometiéndose los Estados exportadores de e-commerce a hacer concesiones en otras áreas que permitan compartir la base imposible del comercio electrónico con los países que lo importan.⁹⁷

Imaginemos el caso en que un productor de software ubicado en EEUU es proveedor de un adquirente en Alemania. El pago actuales... ". MANTILLA GÁMEZ, S. op. cit., p. 231.

97 Cfr. MANTILLA GÁMEZ, S. op. cit. p. 231. "El enfoque con la retención del diez por ciento (10%) de DOEMBERG implica mantener intacto el umbral mínimo (establecimiento permanente), diseñado para ser aplicable a cualquier pago hecho por el país demandante (importador) quien realiza el pago al estado proveedor (exportador), siendo el propietario beneficiario quien erosiona la base imponible del estado que importa. Por lo tanto, los pagos categorizados como regalías, intereses, compensación, o costo de bienes vendidos, estarían sujetos a una retención por parte del estado que lo importa, con la excepción de los dividendos, que no son deducibles y erosionan la base impositiva del estado de la persona que efectúa el pago. Dicho gravamen en el estado demandante debe ser acreditable en el estado proveedor o exportador, siempre que este enfoque sea para asignar la base imponible entre los Estados y no para aumentar el nivel general de tributación. Una característica importante implica mantener la retención a una tasa muy baja para minimizar la incidencia de la base neta de tributación y así respetar conforme el consenso internacional". Ver Richard L. DOEMBERG, *Electronic Commerce and International Tax Sharing*, Tax Notes International, marzo 1998, p. 1015. Criterio también expuesto por DOEMBERG en el seminario *Taxation of the E-Commerce*, en el 52nd. IFA Congress, Londres, octubre de 1998.

se efectúa mediante tarjeta de crédito y el programa se transmite al comprador vía Internet. Si se asume que la operación (vía Internet) tuvo lugar en EEUU, las utilidades estarán sujetas a impuesto en ese país. Pero esta solución afectará a las relaciones entre EEUU y los restantes países miembros de OECD, unido a través de una nutrida red de tratados. Asumamos, en el ejemplo dado, que la compañía de EEUU tiene un establecimiento permanente en dicho país europeo, por tanto, se sujetarán a impuesto en Alemania. Bajo el tratado entre EEUU y Alemania, tales utilidades podrían atribuirse al establecimiento permanente, y así tributar en Alemania. La situación de los accionistas de EEUU se agravará por el hecho de que no existe "integration system" en EEUU por los impuestos pagados en Alemania. En suma, parte de las utilidades de la compañía americana quedarán en Alemania (por vía de la tributación local de este país). Si las tasas del impuesto a la renta en Alemania son más elevadas que en EEUU, los productores de software se verán incentivados a venderlos vía Internet, download, y evitar los establecimientos permanentes en países de fuerte tributación, amparándose en el criterio americano de la residencia, a efectos tributarios.

Estos efectos se incrementan si se considera que muchos productos se venden en formatos digitales (TV, radio, cine, música, revistas y hasta libros) y se pueden pagar mediante transferencias o tarjetas de crédito, es decir, sin la necesidad de una presencia física, si la necesidad de una presencia física, por tanto, sin retenciones. Además, para ciertos bienes como los descriptos, no será necesaria la constitución de un establecimiento permanente.

El resultado de todo ello radicará en que se desnaturalizarán los compromisos históricos asumidos por las naciones que en el marco de la OECD comparten los criterios de tributación al amparo de la reciprocidad de trato. También la doctrina advierte que el criterio de la fuente se desvirtuará en relación con operaciones vinculadas a telecomunicaciones, software, servicios y

licencias de intangibles, sólo se transferirá la potestad tributaria de hecho a ciertos países, que son los productores de tales bienes. De allí la importancia que se asigna a la neutralidad fiscal en el documento producido por el Tesoro de los EEUU y en el mensaje del Presidente Clinton, todo lo cual redundará en la vigencia del principio de la fuente⁹⁸.

La empresa colocará sus productos a través de órdenes telefónicas o por correspondencia o, en el caso de análisis, por Internet. Desde ya que la empresa no necesitará instalarse en dicho país. Durante años, señalan HORNER y OWENS⁹⁹, las administraciones fiscales consideraron que la realización de actividades comerciales a través de órdenes telefónicas, catálogos, cartas y todo otro medio que no requiera de la presencia física del vendedor, forma parte de las reglas del juego genéricamente aceptadas: se balancea el sacrificio que efectúa el país que no aplica tributos con los efectos contraproducentes que derivan de la imposibilidad de los comerciantes de contar con un contacto directo y personal con que cuentan las compañías establecidas.

c) El cybercommerce agudiza la presión de esta dicotomía entre negocios y presencia física. Concretamente establecerá la necesidad de una nueva definición: ¿qué significa presencia física cuando se utilizan computadoras interconectadas a través de Internet?, considerando la real disminución de presencia efectiva cuando se utiliza este medio. Una primera alternativa de solución la brinda el Modelo de Convenio de la OECD en el comentario al párrafo 10 del art. 5 al establecer que establecimiento permanente puede existir si los negocios de la empresa son instrumentados a través de equipamiento automático. En este caso, la ubicación del equipamiento automático es la principal determinación de presencia¹⁰⁰. El

98 PINKERNELL, Reimar, *Steuerrecht im Internet*, New York, 19 de abril de 1997, <http://meritbbs.unimaas.nl/cybertax/emails/taxnet1.htm>.

99 HORNER, Frances M. y OWENS, Jeffrey, *Tax and the Web...*, p. 517.

100 HORNER, Frances M. y OWENS, Jeffrey,

párrafo 10 del art. 5 confiere cierta analogía a la situación en análisis.

Extrapolando esta orientación del Modelo de Convenio de la OECD, consideremos el caso de una empresa que tiene una página en la World Wide Web, a través de la cual se promocionan productos y acepta órdenes de compra -escenario sumamente habitual-, ¿puede afirmarse que esa página o sitio en la Web constituye presencia? En principio, los actos preparatorios o auxiliares como también los informativos, no constituyen establecimiento permanente. La promoción de los productos en la página de Web puede configurar verdaderos actos preparatorios o auxiliares¹⁰¹. Asimismo, ¿puede considerarse a la página de Web como una forma de presencia en el país, sobre la base de que se podría tratar de un verdadero agente dependiente de la compañía, que concluye negocios en su nombre? La respuesta es, en nuestra opinión, negativa pues la página de Web no acepta, selecciona ni concluye ninguna operación por sí sola.

Ahora bien, si se considerase que los resultados provenientes de la venta de información y bienes transmitidos electrónicamente constituyen ganancias de fuente del país donde se encuentra el establecimiento permanente, tipificando a este en el país donde se encuentra el server central, no resulta claro que porcentaje de la ganancia a gravar debe ser atribuida al establecimiento permanente.

El aspecto hermenéutico complejo está dado por el hecho de que los comentarios al párrafo 10 aceptan la posibilidad de que equipos automatizados constituyan establecimiento permanente. Por tanto debe diferenciarse entre servidores y el software y datos utilizados en el funcionamiento de los

Tax and the Web..., p. 518.

101 OECD Model Tax Convention, artículo 5, párrafo N° 23. HORNER y OWENS consideran que la simple provisión de información contenida en la página de Web debe ser considerada como meramente auxiliar, en los términos del art. 5, subparágrafo -e- del OECD Model Tax Convention (artículo citado, p. 518).

web sites, toda vez que el titular del server puede ser una empresa o persona distinta a la propietaria de la página web, lo que es así usualmente. Ello no obstante existe fundados argumentos para considerar que la propiedad de un web site no constituye establecimiento permanente: i) debido a que no se hace uso de bienes materiales y no puede, por tal razón, considerarse un lugar de negocios, ii) debido a que la existencia de un web site no faculta al propietario a disponer sobre el servidor en el cual la página se asienta y iii) puede observarse que no se configura la existencia de una presencia física¹⁰². Cabe indicar que esta opinión no es uniforme¹⁰³.

102 DE LA CUEVA GONZALEZ, Alvaro, Establecimiento Permanente y Comercio Electrónico: un apunte a la propuesta de modificación de los comentarios al art. 5 del Modelo OCDE. El Fisco Internacional, publicación del Instituto de Fiscalidad Internacional, octubre-noviembre de 1999, N° 20, Madrid, p. 3. Afirma el autor que para el Modelo OCDE la conclusión sería: que “los propietarios de paginas web no tendrían un establecimiento permanente por el mero hecho del alojamiento de la página en un servidor. En cuanto a los poseedores de servidores en terceros países, habría que atender al uso exclusivo o no de los mismos. En el primer caso, sería necesario examinar las actividades desarrolladas a través del servidor, de modo que sólo si fueran algo más que preparatorias y auxiliares existiría un establecimiento permanente. En el segundo caso, si utilizan el servidor para uso de terceros, existiría siempre un establecimiento permanente. Estas soluciones, a nuestro juicio, sólo servirán para impulsar el establecimiento de servidores en territorios de baja tributación...”, op. Cit. 4.

103 HOEREN, Thomas y KABISCH, Volker. Electronic Commerce Legal Issues Platform. Research Paper Taxation... p. 5 Señalan los autores que los equipos automáticos, tales como el servidor, pueden constituir establecimiento permanente en los términos del Modelo de Convenio de OCDE. Ello en razón de que podría requerirse la presencia de personal de mantenimiento para los equipos. Cfr. También PORTNER, Rosemarie. Germany, Permanent Establishment and the Internet. Tax Planning International Review, 1998, p. 20. WARD, Richard. Buying and selling on the Internet: tax considerations. <http://twobirds.com/library/internet/selling.htm>.

Afirma GILDEMEISTER que “si un servidor o la página Web de una empresa es utilizado únicamente para realizar actividades auxiliares o preparatorias como la publicidad de productos o servicios, o la promoción de los mismos, nos encontraríamos ante un caso excluido del concepto de establecimiento permanente, de acuerdo con el Modelo OCDE (utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa). Sin embargo, si dicho servidor o página Web tiene como objetivo funciones que van más allá de la realización de actividades auxiliares o preparatorias (venta directa de los bienes o contratación de servicios, recepción de pedidos u órdenes de compra, servicios post-venta, organizar envíos de mercancías, provisión de un software, etc.) es cuando nos encontraríamos ante la interrogante de si el referido servidor o página Web constituye o no un establecimiento permanente”.¹⁰⁴

htm.

104 GILDEMEISTER RUIZ HUIDOBRO, Alfredo. “El Derecho Tributario del Siglo XXI. Problemática del comercio electrónico y los principios del Derecho Tributario Internacional”, Themis, Revista de Derecho, Segunda Época, No 39, Lima, Perú. Señala el profesor peruano que existen múltiples cuestiones y problemáticas que el uso del comercio electrónico se encuentra originando en cuanto a la aplicación del Modelo OCDE y se proponen algunas alternativas de solución tales como: “a) Que se establezca la obligación de señalar un lugar por parte de la empresa que sea considerada su principal o sede de dirección efectiva. El resto de conexiones serían consideradas establecimientos permanentes de la empresa. Sin embargo, esta alternativa plantea que la empresa elija como lugar de su sede de dirección países de baja tributación como es el caso de los paraísos fiscales. De otro lado, existirá siempre el problema de la determinación de la renta que corresponda a cada establecimiento permanente; b) Creación de nuevos criterios de residencia aplicables a las personas jurídicas, tales como lugar de constitución o sede de su domicilio fiscal. Sin embargo, continúa sin solución el aspecto de los establecimientos permanentes de dicha empresa; c) Aplicar la regla del lugar de residencia del “autor intelectual” según el cual la tributación

d) El problema mayormente aparece cuando lo que se transfiere –o comercializa– son servicios. Usualmente estos se gravan en el lugar donde son prestados o realizados¹⁰⁵.

correspondería al país de residencia de quién explota la propiedad intelectual de una idea o concepto por intermedio de una empresa virtual. Pese a mantenerse la regla del lugar de residencia, existe la posibilidad que el “auctor intellectualis” cambie de residencia o cree una sociedad intermedia para tributar donde desee de acuerdo a sus intereses, aunque podría exigirse que la explotación se efectúe en forma directa; d) Aplicar la regla establecida en el artículo 17 del Modelo OCDE, esto es, la regla aplicable a los artistas y deportistas según la cual las rentas obtenidas por éstos puedan someterse a imposición en el país en donde se realicen las actividades artísticas o deportivas, sin necesidad de que exista o no un establecimiento permanente. Sin embargo, se mantiene el problema de la cuantificación o determinación de la renta gravable; e) Aplicar el criterio de la cifra relativa global (cifra relativa de negocios), es decir, repartir los beneficios mundiales de una empresa mediante la aplicación de una fórmula entre las diferentes jurisdicciones en donde la empresa realice actividades (ventas, servicios, etc.). Este sistema ha sido prácticamente descartada por la propia OCDE en su Modelo, al optar por el método de contabilidad separada, debido a la aplicación compleja y poco fiable del método”

105 HORNER, Frances M. y OWENS, Jeffrey, *Tax and the Web...*, p. 518. Expresan en ejemplos que, en los casos de videoconferencias, conexiones con e-mail y redes mundiales de compañías específicas e individualizadas el problema es simple de resolver. No ocurre lo mismo con el denominado “empleo virtual”, en los que el proveedor del servicio lo presta a empresas radicadas en diversos países. Dicho proveedor puede establecerse en un país de baja tributación (tax heaven, por ejemplo), y prestar los servicios desde allí con personal especializado a países de altas tasas de imposición, como los europeos. Es por ello que se afirma, una vez más, que la revolución de las comunicaciones coloca a las administraciones fiscales en un grado de presión inusitada, respecto del concepto tradicional de residencia como base de la tributación internacional.

Sin embargo, esta regla hace referencia a presencia física del proveedor del servicio.

e) La problemática de la configuración o no de establecimiento permanente y el concepto de presencia física suficiente como dato determinante se había planteado ante los tribunales de los Estados Unidos de Norteamérica en la década del '40. El problema consistía en determinar si una entidad tiene suficiente presencia en Estados Unidos como para que se consideren sus ingresos gravados con tributos americanos. El caso involucraba a una radioemisora que, desde territorio mexicano (ciudad de Piedras Negras) ofrecía productos en Estados Unidos a través de la publicidad que efectuaba en dicha radio. La misma se realizaba en idioma inglés dado la programación se destinada sustancialmente a sus radioyentes norteamericanos quienes eran los consumidores de tales productos. Asimismo se efectuaban los envíos a los clientes dentro de los Estados Unidos por correo. La empresa de radio consideró que no tenía presencia suficiente a efectos tributarios al no contar la empresa suficiente presencia “física” en Estado Unidos, en oportunidad en que el fisco americano reclamó el pago de tributos.

Este célebre precedente, “Piedras Negras Broadcasting Co. Vs. Commissioner”,¹⁰⁶ concluyó en que el Tribunal sentenció que no existía suficiente presencia o entidad “física” de esta empresa en el referido Estado como para que se encuentre sujeta a tributación norteamericana.

Quienes abogan por una Internet libre de impuestos recurren a esta jurisprudencia y es obvio que gran parte del comercio electrónico se realiza en cualquier jurisdicción desde cualquier otra. El propio Informe elaborado por el Departamento del Tesoro de EEUU considera que no configura presencia suficiente a efectos de considerar la existencia de un establecimiento permanente la utilización de cables telefónicos o de fibra óptica, como generalmente se viene

106 Board of Tax Appeals, 43 BTA 297 (1941) aff'd 127 F 2d 260 (5th Cir. 1942).

utilizando en Internet. Así no constituyen elementos suficientes para desvirtuar la doctrina elaborada en el precedente “Piedras Negras” de manera que, la comercialización de productos desde EEUU a través de Internet, de conformidad con su Derecho interno no estaría sujeta a impuestos directos toda vez que se carece de suficiente presencia física, dato esencial para la configuración del concepto de establecimiento permanente¹⁰⁷.

Es importante también citar, en este tema, otro precedente pero en este caso de la Justicia alemana y más reciente, fallado el 30 de octubre de 1996 por la Cámara Federal Segunda de la Corte Fiscal Alemana relativa a considerar o no como establecimiento permanente al oleoducto que pasaba por territorio alemán¹⁰⁸. Se trataba del oleoducto holandés que proveía a compañías alemanas. La compañía holandesa, para este propósito, sólo utilizaba el oleoducto y el transporte se operaba por control remoto, dentro de Alemania. Las compañías alemanas compradoras recibían el petróleo y la compañía holandesa no tenía empleados, ni dependientes ni agentes en Alemania. Todo el mantenimiento y reparación de las tuberías se realizaba a través de empresas independientes contratadas a este efecto. La corte alemana consideró que el oleoducto constituía un establecimiento permanente de la empresa holandesa, considerando que la inexistencia de personal no es siempre requerida para considerar la existencia de la base fija de negocios máxime que en el caso el equipamiento automático configuraba una base fija que autorizaba al fisco alemán para cobrar sus impuestos. En otra decisión, la Cámara Federal Primera de la Corte Fiscal

Alemana sostuvo, a diferencia del primer caso citado, que no constituye establecimiento permanente un oleoducto que sólo transporta el fluido, y la supervisión del mantenimiento del mismo no es suficiente para considerar la realización de negocios en Alemania¹⁰⁹.

f) Como valoración final del enfoque del problema esbozado es preocupante, para los intereses de nuestro país, abandonar el criterio de imposición en función del establecimiento permanente de manera que las rentas sean gravadas exclusivamente en el país de residencia. Si ello fuere así fuertemente quedaría afectada la soberanía fiscal de países que, como el nuestro, son esencialmente receptores de capital. Así que neutralizaría el progreso de los acuerdos internacionales desvirtuándose la atribución de renta entre los diversos países involucrados en una operación determinada.

VI.4 La jurisdicción tributaria.

La jurisdicción tributaria es también tema de debate. Los Estados competirán por la porción de materia gravable. El comercio internacional se ha desarrollado dentro de parámetros convencionales o que, generalmente, realizado a través de ubicaciones físicas plenamente identificables. El comercio electrónico se encuentra al margen de tales parámetros pues trasciende las fronteras y puede fácilmente disolver el nexo entre la fuente productora de ingresos y su ubicación específica.

Ahora nos enfrentamos al hecho de que el comercio internacional ocurre en cualquier ubicación física, en algún lugar del nebuloso mundo del cyberspace. Los sujetos involucrados en el comercio electrónico podrían ubicarse en cualquier lugar del mundo y sus clientes ignorarán su ubicación o puede resultarles indiferente. Esto es una ventaja para el desarrollo del comercio mundial, pues el comercio electrónico los negocios pequeños adquieren enorme potencialidad para alcanzar clientes en cualquier lugar del mundo.

107 DEPARTAMENTO DEL TESORO DE LOS ESTADOS UNIDOS DE NORTEAMÉRICA. Selected tax policy implications of Global Electronic Commerce, Department of the Treasury, Office of Tax Policy, USA, noviembre de 1996, www.ustreas.gov, (visitado en julio de 1997). También publicado en Intertax, Volume 25, Issue 4, Kluwer Law International 1997.

108 Decisión del BFH del 30 de octubre de 1996, II R 12/92, BStB1 II 1997, cuya versión en inglés se encuentra disponible en <http://www.xs4all.nl/~marvl/pipeline.html>.

109 Decisión BFH del 12 de octubre de 1997, I R 226/77, BStB1 II, 1977, p. 111.

La presencia física es relevante en materia de tributación internacional. Los países desarrollados contemplan este criterio de tributación, alcanzando con el impuesto tanto a individuos como a sociedades, respecto de quienes se considera que cuentan con una base regular para ser considerados residentes. El principio es tan trascendente que con carácter residual se prevé en el art. 21 del Modelo de Convenio de la OCDE que las ganancias que no tengan una regulación específica en el marco del tratado, serán gravadas por el país en donde el sujeto es residente. Las excepciones al principio de la residencia se encuentran en el tratamiento tributario de los dividendos e intereses¹¹⁰. Pero es posible que una persona no residente en un país, realice transacciones comerciales con residentes de otro país sin entrar siquiera una vez en este último. Es por esta razón -y para no perder capacidad de ejercicio de la potestad tributaria- que las administraciones fiscales tendrán que ajustar el concepto de establecimiento permanente.

Los Estados y organizaciones preocupadas en los efectos que derivarán del excitante nuevo medio de comercio como lo es el electrónico que cambia las tradicionales reglas de contacto entre comprador y vendedor, deberán analizar nuevas estrategias para atenuar o prevenir sustanciales reducciones de ingresos tributarios motivadas por el uso del ciberespacio. Y cualquier intervención en la cuestión necesariamente deberá ser razonable y delicada, pues no puede condicionarse ni regularse este comportamiento humano a través del impuesto como herramienta modeladora de conductas. En otros términos, cualquier intervención motivaría que el los compradores adquieran sus productos en el exterior del país que quier intervenir, a través de servidores ubicados en el exterior, pagando con dinero electrónico en el exterior y girando contra bancos ubicados también en el exterior.

Todo análisis sobre esta cuestión no puede soslayar los aspectos jurídicos que derivan de la creación de espacios económicos

¹¹⁰ OECD Model Tax Convention, artículo 10 y 11.

integrados, por ejemplo, la Comunidad Económica Europea, NAFTA y el Mercosur. Estos espacios han provocado la abolición de fronteras fiscales y la supresión de toda formalidad aduanera en relación con los intercambios intra-comunitarios. Ello ha sido el producto del resultado exitoso del programa definido por la Comisión de Comunidades Europeas, dentro de su Acta Única que entrara en vigor en 1987 y que modificara el Tratado de Roma de 1957. El objeto del Acta Única fue el de constituir un vasto espacio sin fronteras internas dentro del cual estuviera asegurada una libertad total para las transacciones en nombre de la libertad de circulación de las personas, mercaderías y capitales. La consecuencia de esta supresión de controles y formalidades aduaneras -en materia de imposición indirecta- radica en la eliminación del Impuesto al Valor Agregado. El mismo efecto se produce en materia de tributos aduaneros¹¹¹.

VI.5 Información Digitalizada y la determinación de la ganancia.

Toda clase de información se puede digitalizar (programas de computación, libros, música, imágenes, etc.) pues se pueden transmitir electrónicamente. El comprador de una imagen digitalizada podría obtener el derecho de usar una copia única de la imagen, el derecho de reproducir diez copias de la imagen para el uso en un informe corporativo, el derecho de reproducir la imagen para el uso en un trabajo académico que está de esperar tiene una corrida limitada de prensa, o el derecho de reproducir la imagen sin límites.

Este tipo de transacciones podrían considerarse como la compra de una copia o copia física de la fotografía, que probablemente no sometería el vendedor a la tributación de su país, mientras otra de estas transacciones resultaría en ingreso de regalía porque ellos involucran pagos para el uso de o el privilegio de propiedades. La información que puede digitalizarse es protegida generalmente por las normas sobre propiedad intelectual, por tanto,

¹¹¹ ITEANU, Olivier. Op, cit., p. 131.

los pagos hechos con motivo del uso de tales derechos intelectuales se consideran regalías. El Modelo de Convenio de la OCDE define como derechos de autor a los pagos de cualquier clase recibidos como contraprestación por el uso de o el derecho de usar, cualquier propiedad de trabajo científico, artístico o literario incluyendo películas de cinematográficas¹¹².

Ahora bien, no resulta claro cómo se tratarán a los pagos efectuados por la transferencia de información digitalizada si bien algunas de estas transacciones, tal como la compra electrónica de los programas de computadora, son meramente sustitutivas de transacciones convencionales que involucran objetos físicos.

En otros términos, la información digitalizada presenta aspectos únicos porque puede perfectamente reproducirse -ilimitadamente- por el comprador y esta transacción puede considerarse como regalía, debido a que el derecho para hacer reproducciones es un derecho reservado al propietario. Pero también esta transacción puede también considerarse como meramente sustitutiva de la compra del bien físico. Es necesario para aplicar la definición de derechos de autor en una manera que toma en cuenta las características únicas de información digitalizada.

El problema evidente consiste en que, en lo concerniente a los flujos internacionales de comercio electrónico, debe destacarse la inexistencia de una nomenclatura arancelaria que permita identificar los bienes intangibles transados, dado que el Sistema Armonizado comprende sólo mercaderías. Esta circunstancia, sumada al creciente comercio electrónico directo, nos enfrenta con la dificultad de contar con estadísticas confiables sobre dichos flujos.

Las regulaciones propuestas tratan transacciones que involucran los programas de computadora, por ejemplo: (1) traslados de derechos de propiedad, (2) traslados

de copias del programas registrados, (3) la provisión de servicios para el desarrollo o modificación de un programa de computadora; y (4) la provisión de asistencia con respecto al programa de computación¹¹³. Estas regulaciones no buscan hacer determinaciones con base en si la propiedad es tangible o intangible ya que esos conceptos no capturan adecuadamente los aspectos únicos de información digitalizada.

Por ejemplo, cuando se transfiere un disco de computadora que contiene un programa, sería una transacción en un objeto tangible. Cuando el mismo programa es transferido por medio de impulsos electrónicos transmitidos sobre una línea de teléfono, parecería ser un intangible. Ignorar la sustancia de las transacciones y el análisis de las regulaciones propuestas es inconveniente. Debido a que los programas de computación son protegidos por las leyes de propiedad intelectual y los derechos que los cesionarios de los programas de computadora obtienen son primariamente derechos creados por la ley de propiedad intelectual, las regulaciones propuestas toman los derechos de ley de propiedad como el comienzo del punto para el análisis.

Una comprensión de estos derechos hará posible analizar transacciones de programas de computación desde la perspectiva impositiva. Las regulaciones propuestas usan los principios de ley de propiedad para determinar si los derechos que se transfirieron tiene razón en la propiedad subyacente o tiene razón en un trabajo registrado. Sin embargo, las regulaciones propuestas parten desde la ley de propiedad cuando resulta apropiada para tomar en cuenta las características especiales de programas de computadora. Los principios tributarios se aplican para determinar si ha habido o no un traslado completo o parcial de estos derechos, que determinará la clasificación impositiva del ingreso resultante.

VI.6 Los ingresos derivados de la

112 OECD Model Tax Convention, artículo 12, parágrafo 2.

113 DEPARTAMENTO DEL TESORO DE LOS ESTADOS UNIDOS DE NORTEAMÉRICA. Selected tax policy ...

prestación de servicios.

a) ¿Cómo definir el lugar de generación del ingreso en materia de provisión de servicios, pues es obvio que se trata de un supuesto diferente al de determinar los ingresos en relación con las ventas de mercaderías o pago de regalías?

La diferenciación entre el origen los ingresos por servicios respecto de los otros tipos de ingreso es un punto conflictivo. Aunque muchas transacciones comerciales involucran elementos de ambas modalidades, la venta de bienes tangibles respecto de la provisión de servicios, se clasifican generalmente de acuerdo con su característica predominante de cada una de ellas.

Un ejemplo básico que demuestra que las nuevas tecnologías entorpecerán las distinciones usuales sobre transacciones comerciales radica en la información digitalizada que se transmite vía Internet. Analicemos el ejemplo de la venta de enciclopedias. Usualmente se vendía un ejemplar único consistente en un conjunto de volúmenes. Tributariamente esto es un ingreso proveniente de la venta de mercaderías. Ahora bien, si en vez de venderse la enciclopedia en un conjunto de volúmenes, esta se vende en CD ROMS y, al mismo tiempo, estos proveen una línea de servicios mediante la cual la enciclopedia amplía los datos que contiene la enciclopedia, consistente en que a través de la conexión de modem se obtienen esos servicios, jurídicamente puede originarse modificaciones del encuadre jurídico de la venta. La venta de CD ROMS es una venta de mercaderías y el la naturaleza tributaria de tales ingresos es simple de definir. Pero no es tan simple de definir si el ingreso proviene de la provisión del servicio de ampliación de datos originados en la conexión a un servidor general vía modem.

b) El ingreso generado por el desempeño actividades personales, en general, constituye un ingreso de fuente del país en donde se encuentra el sujeto y donde

desarrolla tales servicios¹¹⁴. Es obvio que las distancias se han acortado a los que se añade que las comunicaciones son más eficientes y menos costosas. Ello tiene influencia sobre la relación que entablan el proveedor de servicios y el consumidor. Por ejemplo, ahora es posible para un médico diagnosticar ciertas dolencias mediante los nexos de telecomunicaciones y las videoconferencias han eliminado la necesidad de la inmediatez que genera una reunión.

Estos desarrollos tecnológicos son, generalmente, extensiones de dispositivos comunicacionales ya existentes. Por ejemplo, una videoconferencia será el sustituto de llamadas telefónicas de conferencia. Aunque estos desarrollos de las comunicaciones pueden erosionar los ingresos tributarios de un país, sobre la base de que los proveedores de tales servicios fácilmente podrán reubicar sus actividades en jurisdicciones de bajo nivel de tributación, el problema no debería ser tan significativo que implique, necesariamente, la revisión de los principios generales actuales de residencia en relación con la tributación aplicable a servicios¹¹⁵.

Una cuestión conexa trascendente deriva de la interconexión global de ciertos negocios como es, por ejemplo, la de los intermediarios financieros. La negociación global refiere a la capacidad de intermediarios financieros, principalmente bancos y demás agentes financieros, para ejecutar ordenes de clientes y para tomar posiciones sobre productos financieros en mercados diseminados por el mundo. Esta clase de negociaciones globales no podría tener lugar sin las comunicaciones y computadoras con la que actualmente se cuenta que permiten presencia en la apertura y cierre de los mercados del mundo.

La colaboración global no es un concepto nuevo. Cuando las mercaderías se

¹¹⁴El criterio expuesto es internacionalmente aceptado, siendo recepcionado en el art. 15, paragraph 1, del OECD Model Tax Convention, cfr. nota 55 al Comentario del Modelo.

¹¹⁵ DEPARTAMENTO DEL TESORO DE LOS ESTADOS UNIDOS DE NORTEAMÉRICA. Selected tax policy ...

fabrican en un de país y comercializadas y distribuidas en otra, la transacción total podría caracterizarse tan colaboración global en la venta de mercaderías. La colaboración global requerirá la formación de principios relativos al concepto de fuente y de precios de transferencia con el objeto de ubicar correctamente el ingreso a los países involucrados.

VII. COMERCIO ELECTRÓNICO Y TRIBUTACIÓN INDIRECTA.

Se aborda aquí un solo tema, cual es el que se planteó y analizó en el I Coloquio Internacional de Derecho Tributario ya citado, y que es el interrogante acerca de si “el concepto de “cosa mueble” a los fines de la aplicación del IVA, ¿alcanza a los bienes inmateriales que no están agregados a un soporte físico (por ejemplo, download de un software por internet)?” Es obvio que, desde el punto de vista de la problemática de los impuestos indirectos, los temas de interés son variados.

VII.1 Objeto del Impuesto al Valor Agregado (IVA). Concepto de cosa mueble y la ineludible referencia al Código Civil Argentino.

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

Claramente se advierte que la materialidad de las cosas y su valor son las notas distintivas de aquellas, que son también denominadas bienes. La legislación argentina utiliza el concepto de cosa con dos significados distintos: el genérico atribuible a todos los objetos materiales e inmateriales susceptibles de valor económico, de

conformidad con la norma del artículo 2312 del Código Civil Argentino, quedando así las “cosas” incluidas dentro de este concepto general; y el restringido, por oposición a cosas que designa a los objetos inmateriales económicamente valiosos, como por ejemplo los derechos patrimoniales¹¹⁶.

La ley del IVA recurre al citado concepto en la descripción del objeto del gravamen contenida en el artículo 1 de dicha ley, toda vez que el mismo se aplica sobre la venta de cosas muebles, situadas o colocadas en el país y sobre las importaciones definitivas de cosas muebles¹¹⁷. También comprende a las obras, locaciones y prestaciones de servicios, salvo aquellas expresamente exentas.

La ley del citado gravamen en su artículo 2 comprende –en el concepto específico de

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

117 Textualmente dispone el artículo 1 de la ley del IVA: “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 4º, con las previsiones señaladas en el tercer párrafo de dicho artículo. b) Las obras, locaciones y prestaciones de servicios, incluidas en el artículo 3º, realizadas en el territorio de la Nación. En caso de 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”.

venta para el impuesto— la transferencia a título oneroso, entre determinados sujetos, del dominio de cosas muebles¹¹⁸.

Establecido el cuadro normativo fundamental del concepto jurídico de cosa mueble, en el Derecho argentino, antes de proseguir con el concepto legal de los intangibles enfatizamos, que los derechos atinentes a la creación de una obra intelectual, son independientes del soporte físico que contiene a dicha obra, de forma que la transferencia del soporte físico, la cosa mueble, no conlleva la cesión al adquirente de los derechos de explotación de la obra allí contenida¹¹⁹. Es por ello que resulta equivocado asimilar la obra intelectual, en el caso de nuestro estudio al software, al régimen de las cosas muebles del derecho común, por el mero hecho de estar contenida en un soporte material.

VII.2 Tratamiento fiscal, en el IVA, de los bienes intangibles.

Dentro de la nómina de obras, locaciones y prestaciones de servicios alcanzadas por el 118 Textualmente dispone el artículo 2 inc. a de la ley del IVA: “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...”

119 GERMAIN, Pablo C. y BALLONE, Mariano C. Ponencia presentada ante el I Coloquio Internacional de Derecho Tributario, San Pablo, Brasil, organizado por las Carreras de Especialización en Derecho Tributario de la Universidad Austral y el Centro de Extensión Universitaria de San Pablo, Brasil, 26 y 27 de noviembre de 1999.

impuesto y previstas en el artículo 3 de la ley, el apartado 21, inciso e, de dicha norma es omnicompreensivo de todos los servicios pues textualmente refiere a “las restantes locaciones y prestaciones realizadas a título oneroso”. La onerosidad es el título distintivo.

Sin menoscabo de la referencia amplia que por la ley 23.871 se generalizó el gravamen con algunas críticas de la doctrina especializada, los servicios de computación tienen, además, una norma específica. En efecto, el artículo 3 inciso e) apartado 21, subpunto c) expresamente dispone que se encuentran alcanzados por el IVA: “los servicios de computación incluido el software cualquiera sea la forma o modalidad de contratación”¹²⁰.

La norma precedentemente indicada se complementa —a efectos de su correcta hermenéutica— con el derecho reglamentario de la ley del IVA en el que se dispone que las transferencias o cesiones del uso o goce de derechos no están comprendidas en la descripción del hecho imponible, salvo que conlleven un servicio financiero¹²¹.

Cierra el cuadro normativo en descripción

120 VARELA, Pablo S. Ponencia presentada ante el I Coloquio Internacional de Derecho Tributario, San Pablo, Brasil, organizado por las Carreras de Especialización en Derecho Tributario de la Universidad Austral y el Centro de Extensión Universitaria de San Pablo, Brasil, 26 y 27 de noviembre de 1999.

121 El artículo 8 del decreto reglamentario de la ley textualmente dispone que: “Las prestaciones a que se refiere el punto 21, del inciso e), del artículo 3 de la ley, comprenden 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, 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.”

el último párrafo del artículo 3 de la ley del IVA que extiende el hecho imponible a 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, en tanto estos se presten conjuntamente con las prestaciones y locaciones gravadas. Se excluye, expresamente a los derechos de autor de escritores y músicos.

VII.3 Referencia específica al tratamiento del software en el IVA.

Un exhaustivo y profundo análisis de la cuestión lo realizaron GERMAIN y BALLONE¹²², abarcando las normas argentinas desde la relativa a los derechos de autor, adhesión a las normas del GATT hasta repasar las opiniones del Fisco nacional sobre el particular, en otros términos, partiendo de lo general para concluir en lo particular.

Interesa destacar el Dictamen DAT 97/95¹²³ de la AFIP-DGI (Administración Federal de Ingresos Públicos, Dirección General Impositiva) que esgrimió la opinión en el sentido de que: “cuando se verifique la importación de los productos que tratamos corresponde darles el carácter de “cosas muebles”, por lo que deberá gravarse con el IVA la totalidad de su valor -incluido el precio que se hubiere discriminado por la licencia de uso-, en concordancia con lo establecido en el mercado interno. En cuanto a la imposición en operaciones de importación de los valores correspondientes a las licencias por “derechos de reproducción” se dijo que no debería incidirse con el tributo, a los fines de seguir un criterio equivalente al aplicado en el ámbito local y a lo indicado en el acuerdo GATT contenido en la ley 24.425...”

122 GERMAIN, Pablo C. y BALLONE, Mariano C. Ponencia presentada ante el I Coloquio Internacional de Derecho Tributario, San Pablo, Brasil, organizado por las Carreras de Especialización en Derecho Tributario de la Universidad Austral y el Centro de Extensión Universitaria de San Pablo, Brasil, 26 y 27 de noviembre de 1999.

123 Boletín de la Dirección General Impositiva N° 511, p. 1192.

La autoridad fiscal argentina omitió en dicho dictamen aplicar las normas relativas a la determinación de la base imponible para las operaciones de importación en general, pues para el supuesto específico del software que implique licencia de uso, opina el fisco que debe calcularse sobre un valor diferente al de cualquier otra importación.

Asimismo no coincide con el hecho de que la importación del producto digitalizado sea considerado “cosa mueble” toda vez que la transmisión de los datos por este medio tan novedoso, en caso de ser considerada “cosa mueble” a los efectos de la aplicación del IVA, importaría integrar el hecho imponible de dicho gravamen con un alcance que no surge de la ley, produciéndose un fuerte punto de tensión jurídica si se lo tamiza con el principio de legalidad.

Sin menoscabo de ello, existen opiniones opuestas con esta posición en razón de que expresa en su ponencia –con fundamentos– que si se “importa” información digitalizada, esta importación se encuentra alcanzada por el IVA no obstante se trate “técnicamente” de un intangible que utilizó la vía de Internet para alcanzar al consumidor. Aclara también que el problema práctico que se originará será la inexistencia de una aduana virtual que permita alcanzar a controlar esta operación. Para fundar tales conclusiones recurre a la Sexta Directiva de la Comunidad Económica Europea en cuyo artículo 4,2 se dispone que en especial será considerada como actividad económica la operación que implique la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos que tengan carácter de permanencia. También en el artículo 6,1 del ordenamiento europeo citado que considera operación de prestación de servicios sujeta la cesión de un bien incorporeal. Finalmente indica que, a efectos de la localización espacial de las operaciones, se incluyen entre las prestaciones de servicios, en el artículo 9,2 y las cesiones y concesiones de derechos de autor, patentes, licencias, marcas de fábrica y comerciales y otros derechos similares¹²⁴.

124 VARELA, Pablo S. Ponencia presentada ante el I Coloquio Internacional de Derecho Tributario, San Pablo, Brasil, organizado por

En igual sentido, considerando la asimilación, se pronuncia más enfáticamente GALARZA, al expresar que el concepto de los bienes inmateriales no agregados a un soporte físico encuadra perfectamente en la definición de “cosas muebles” hallada actualmente en el derecho privado, la cual -en virtud de que este nada dice al respecto- es perfectamente aplicable al derecho tributario. Advierte el citado ponente que al asumir esta postura, lógicamente estimamos que el download de un software por Internet debe ser alcanzado por la ley del IVA a raíz de no existir distinción en esencia y finalidad con la compra común realizada en forma física¹²⁵.

VII.4 Ampliación del concepto de mercadería en el Código Aduanero argentino.

ALAIS bien ilustra sobre la incomprensible reforma del Código Aduanero argentino por la ley 25.063, de reforma tributaria que no solo incorporó como hecho imponible del IVA a los servicios prestados desde el exterior -con el alcance precedentemente indicado- sino que también considera “mercadería” a las locaciones y prestaciones de servicios realizadas desde el exterior a condición de que la utilización de los mismos se produzca en la República Argentina¹²⁶.

Concretamente, el actual artículo 10 del Código Aduanero textualmente dispone que:

las Carreras de Especialización en Derecho Tributario de la Universidad Austral y el Centro de Extensión Universitaria de San Pablo, Brasil, 26 y 27 de noviembre de 1999.
125 GALARZA, César J. VARELA, Pablo S. Ponencia presentada ante el I Coloquio Internacional de Derecho Tributario, San Pablo, Brasil, organizado por las Carreras de Especialización en Derecho Tributario de la Universidad Austral y el Centro de Extensión Universitaria de San Pablo, Brasil, 26 y 27 de noviembre de 1999.

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

“1- A los fines de este Código es mercadería todo objeto que fuere susceptible de ser importado o exportado. 2- Se considera igualmente - a los fines de este Código- como si se tratara de mercadería: a) las locaciones y prestaciones de servicios realizadas en el exterior cuya utilización o explicación 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.”

Señala ALAIS que resulta incomprensible la ratio legis de esta nueva norma toda vez que siempre se ha admitido como regla básica de la tributación aduanera que son mercaderías aquellas que sean susceptibles de ser importadas o exportadas atendiendo a su tangibilidad.

Un interrogante que jaquearía la armonización entre ambos ordenamientos jurídicos, el tributario y el aduanero, radica en interpretar que, si para la ley aduanera quedan alcanzados con tributos aduaneros los intangibles, por asimilárselos a mercaderías, siguiendo esta línea hermenéutica podría concluirse en que no debería retenerse el Impuesto a las Ganancias a los beneficiarios del exterior que obtienen ganancias de fuente argentina por la prestación de ciertos servicios. Ello en razón de que, si son mercaderías “cosas” se regirían por la norma del artículo 8 de la ley del Impuesto a las Ganancias que, como sabemos, dispone que la simple introducción de bienes por el exportador extranjero a la Argentina genera utilidades de fuente extranjera, no argentina, por tanto no se aplica el Impuesto a las Ganancias. Pero sobre este particular, extremo por cierto e inexplorado, no nos pronunciamos.

VII.5 Síntesis de la cuestión planteada.

En suma, a fin de determinar si se configura o no el aspecto material del hecho imponible en la ley del IVA, el concepto de cosa mueble no comprende a los bienes inmateriales que no se encuentren agregados dentro de un soporte físico. Ello sin menoscabo la opinión

doctrinaria en el sentido de que existen argumentos para que la autoridad fiscal considere configurado el hecho imponible sobre la base de que la información digitalizada de contenido económico podría asimilarse al concepto de cosa mueble.

VIII. CONCLUSIONES.

Este artículo, como se ha observado, se limita a remarcar algunos de los tantos aspectos tributarios vinculados con el e-commerce. A modo conclusivo enfatizaría:

1) Que la revolución de las comunicaciones impone nuevos criterios, modalidades y costumbres en la economía mundial. Por tanto, los sistemas y principios tributarios, fundamentalmente los de administración impositiva, tendrán que adaptarse a las nuevas reglas de juego. La administración fiscal no resulta ajena a estos nuevos desafíos, pues un efecto directo de las nuevas modalidades operativas puede ser la erosión de las bases tributarias y, por el anonimato de las transacciones, las dificultades para efectuar la fiscalización que es la función a su cargo.

2) Las relaciones fiscales internacionales serán primordiales. Los principios generales del Derecho internacional son herramientas que coadyuvarán en la cooperación entre los Estados para ajustar sus prácticas fiscales a la realidad económica de los negocios desarrollados a través de Internet.

3) Sería prudente que los Estados no avancen individualmente en la aplicación de gravámenes específicos al comercio electrónico.

4) Resultan claras algunas de las conclusiones del documento "Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce" producido por el Gobierno de los EEUU:

a) En el campo de las transacciones internacionales, el criterio de la fuente -como factor determinante de la tributación, atado al concepto de presencia física como es el establecimiento permanente o base fija-, es menos importante que el criterio de residencia. Disiento con tal sentencia, toda vez que el criterio de la fuente se exhibe,

en mi opinión, como más justo y realista pues atiende al lugar donde efectivamente la utilidad se produce.

b) A fin de evitar interferencias sobre el crecimiento de este nuevo sector de la economía, es recomendable no imponer nuevos tributos sobre el comercio electrónico, privilegiando el concepto de neutralidad. Coincido con esta aseveración pues con el incipiente desarrollo de los estudios sobre estos temas, interferir los negocios con impuestos específicos podría implicar la existencia de mecanismos tributarios distorsivos al avance del comercio entre sujetos radicados en las más diversas naciones.

LA RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DEL ESTADO EN EL RÉGIMEN DE LA CONCESIÓN.

MTRA. IXCHEL TENORIO CRUZ¹²⁷

- México -

INTRODUCCIÓN.

En el presente trabajo abordaremos una de las instituciones pilares del establecimiento de un verdadero Estado de Derecho, la Responsabilidad Patrimonial del Estado, figura que a partir de la reforma constitucional de 14 de junio de 2002, ha evolucionado en el ámbito de las relaciones de los particulares con el Estado, para ser tratada como un asunto de derecho público, por tratarse de una responsabilidad civil extracontractual.

La adición del segundo párrafo del artículo 113 de nuestra Carta Magna, enaltece la obligación de los órganos del Estado para 127 Maestra en Derecho, egresada de la Facultad de Derecho de la UNAM, titulada con mención honorífica. Obtuvo el título de Licenciado en Derecho con la tesis intitulada "La Consulta Fiscal a partir de 2007, sus efectos". Secretaria de Acuerdos adscrita a la Tercera Sala Regional Metropolitana del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa de 2008 a 2011; actualmente Secretaria de Acuerdos de la Secretaría General de Acuerdos.

resarcir el detrimento patrimonial que causen a los particulares, precepto que señala: “la responsabilidad del Estado por los daños que, con motivo de su actividad administrativa irregular, cause en los bienes o derechos de los particulares, será objetiva y directa. Los particulares tendrán derecho a una indemnización conforme a las bases, límites y procedimientos que establezcan las leyes.”

Iniciaremos con una referencia breve de algunos de los antecedentes importantes que hemos tenido en nuestro país respecto de esta figura de responsabilidad, para posteriormente analizar algunas cuestiones de la responsabilidad que hoy día es regulada por la Ley Federal de Responsabilidad Patrimonial del Estado, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 2004.

Es de destacar que la perspectiva de este trabajo se centrará al ámbito de la concesión administrativa, entendido como el acto administrativo discrecional por el que la autoridad faculta a un particular para la prestación de servicios públicos o la explotación, uso y aprovechamiento de bienes de dominio público, en términos de lo que establecen los artículos 27 y 28 Constitucionales, de manera que las interrogantes principales buscarán determinar:

¿Qué sucede cuando los daños ocasionados a un particular derivan de una actividad que busca satisfacer las necesidades de la colectividad, como es el caso de la prestación de un servicio público, cuya esencia, finalidad y razón de ser radica en el beneficio de los particulares?

¿Qué tipo de responsabilidad se presenta cuando se trata de daños derivados de servicios públicos concesionados?

¿Podría el Estado quedar absuelto de su responsabilidad?

¿Es el concesionario quien debe responder en su totalidad por el daño causado al particular

en la prestación del servicio?

¿Estaríamos en presencia de la figura de la concurrencia por la intervención en la generación del daño lesivo?

¿La indemnización que en su caso resulte procedente, debe distribuirse proporcionalmente entre el concesionario y el órgano del Estado encargado de la supervisión, control y vigilancia de la prestación del servicio público?

Para efectos de la determinación de la Responsabilidad Patrimonial del Estado ¿podría un concesionario ser considerado y equiparado a un ente público de carácter federal? o en su caso, ¿La conducta del concesionario debiese ser equiparada a la de un servidor público?

Para responder las interrogantes planteadas será necesario analizar la figura de la concesión, pero a efecto advertir algunos escenarios que podrían presentarse en la práctica, trataremos de plantear algunos casos prácticos que nos ayuden a examinar y ejemplificar la figura de la Responsabilidad Patrimonial del Estado cuando interviene un concesionario en la generación de daño.

I. ANTECEDENTES DE LA RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DEL ESTADO.

En la antigüedad no se concebía que el Estado pudiera ser responsable por los daños o perjuicios que la actividad pública ocasionara a los gobernados, y el fundamento que servía de base para ello radicaba en el concepto de soberanía; posteriormente, se dio entrada a la responsabilidad personal del funcionario (subjetiva), quien sería el único responsable del daño; pero con el transcurso del tiempo, dado que los particulares se encontraban en un completo estado de indefensión, se introdujo la responsabilidad estatal en determinados actos, dependiendo de su naturaleza.¹²⁸

128 Cfr. DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto y LUCERO ESPINOSA, Manuel. Compendio de Derecho Administrativo, Primer Curso, Editorial Porrúa, 9ª Edición,

Así, el artículo 1928 del Código Civil para el Distrito Federal, que estuvo en vigor del 1° de octubre de 1932 hasta la reforma de 1994, estableció que el Estado tenía la obligación de responder por los daños causados por sus funcionarios, responsabilidad que era subsidiaria y que sólo podía hacerse efectiva cuando el funcionario no tuviera bienes o cuando éstos no fueran suficientes para responder.

Este tipo de responsabilidad subsidiaria de naturaleza subjetiva era limitada, pues para lograr la reparación del daño había que identificar, demandar y vencer en juicio primero al funcionario que hubiese producido la lesión, y solo que no se pudiera hacer efectiva la reparación por su insolvencia, se abría la vía en contra del Estado.¹²⁹

El 31 de diciembre de 1941 se publicó la Ley de Depuración de Créditos a Cargo del Gobierno Federal, que pretendió establecer la responsabilidad directa del Estado, al señalar en su artículo 10 que cuando la reclamación se fundara en actos u omisiones que dieran origen a la responsabilidad civil del Estado, no era necesario demandar previamente al funcionario responsable, siempre que los actos y omisiones implicaran una culpa en el funcionamiento de los servicios públicos.

Con esta ley se desplazó el concepto de culpa personal de los servidores, para adoptar lo que en el derecho francés se reconoce como falta o falla del servicio público, abriendo la puerta para demandar al Estado ante el entonces Tribunal Fiscal de la Federación, sin embargo, fue abrogada en 1988 por carecer de eficacia práctica por las restricciones que estableció para promover las reclamaciones¹³⁰, pues disponía que las demandas solo podían intentarse si no había

México 2010, pp. 246 y 247.

129 Cfr. DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto. *La Responsabilidad Patrimonial del Estado Mexicano*, Estudios en Homenaje a Don Alfonso Nava Negrete en sus 45 años de docencia, UNAM, México, 2006, p. 67.

130 Cfr. FIX-ZAMUDIO, Héctor. *Estudio de la defensa de la Constitución en el ordenamiento mexicano*. Porrúa-UNAM, México, 2005, p. 195.

partida presupuestal para reparar el daño en el ejercicio fiscal en que se hubiese producido, ni en el inmediato posterior, condicionante que era difícil cumplir por el particular.

Posteriormente, en el marco del derecho privado, el 10 de enero de 1994 se publicaron las reformas a los artículos 1927 y 1928 del Código Civil Federal, con lo que se estableció la responsabilidad directa del Estado por los daños y perjuicios causados, con el carácter de solidaria en tratándose de actos ilícitos dolosos, y subsidiaria en los demás casos, responsabilidad que requería la identificación del funcionario y la comprobación de la ilicitud y el dolo, cargas que dificultaban la obtención de resultados. Por su parte, en el ámbito administrativo se adicionó el artículo 77 bis de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos, que preveía la reclamación de los daños y perjuicios sufridos como resultado de la actuación ilegal de un servidor público, derivada de un procedimiento disciplinario.

Así se encontraba el marco jurídico de la figura de la responsabilidad patrimonial del Estado, hasta que en 2002 se adicionó el párrafo segundo del artículo 113 Constitucional, y en diciembre de 2004 se expidió su ley reglamentaria, que entró en vigor el 1° de enero de 2005, ordenamientos que introdujeron el concepto de responsabilidad objetiva y directa, y el de actividad administrativa irregular.

De tal manera, el concepto de la Responsabilidad Patrimonial del Estado ha evolucionado:

- a) De la irresponsabilidad del Estado.
- b) A la responsabilidad de los funcionarios.
- c) A la responsabilidad indirecta del Estado.
- d) A la responsabilidad directa y objetiva del Estado.¹³¹

131 TEUTLI OTERO, Guillermo, *La Responsabilidad Patrimonial del Estado: el marco legal mexicano*. Estudios jurídicos en Homenaje a Alfonso Nava Negrete, Tomo I, Porrúa-UNAM, México, 2010, p. 621.

II. LA ACTUAL REGULACIÓN DE LA FIGURA DE RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DEL ESTADO.

Derivado de la reforma constitucional de 14 de junio de 2002, y de la promulgación de la Ley reglamentaria del artículo 113 Constitucional, en diciembre de 2004, tenemos que la Responsabilidad Patrimonial del Estado puede entenderse como la obligación extracontractual, objetiva y directa, que nace como consecuencia de la comisión, por su actividad administrativa irregular, de los daños y perjuicios en los bienes de los particulares que no tienen la obligación jurídica de sufrirlos.¹³²

La responsabilidad del Estado será directa, puesto que ya no responderá solidaria ni subsidiariamente por el daño que se cause, sino que la exigencia será inmediata, sin necesidad de demostrar la ilicitud, culpa o el dolo del servidor que causó el daño reclamado, quedando a salvo el derecho de repetición en contra del funcionario, previa sustanciación del procedimiento administrativo disciplinario.

Debe entenderse por responsabilidad objetiva, la que se deriva de la existencia del daño y de la actividad estatal con la cual se vincula causalmente, independientemente de que haya culpa o no.

El Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver la acción de inconstitucionalidad 4/2004, señaló que lo propio de la responsabilidad objetiva es la presencia del daño que no se tiene el deber jurídico de soportar, con motivo de la actuación anormal del Estado; así, mientras la responsabilidad subjetiva implica negligencia, dolo o intencionalidad en la realización del daño, la responsabilidad objetiva se apoya en la teoría del riesgo, donde resulta ajeno si hubo intencionalidad dolosa o no.

132 JUÁREZ MEJÍA, Golfino Humberto, Notas sobre la responsabilidad patrimonial del Estado, Estudios jurídicos en Homenaje a Alfonso Nava Negrete, Tomo III, Porrúa-UNAM, México, 2010, p. 244.

Del análisis que realizó nuestro Máximo Tribunal al proceso legislativo, denotó que en un principio se había considerado implantar un sistema de responsabilidad patrimonial objetivo amplio, en el que bastaría la existencia del daño, pero finalmente se decidió restringir la calidad objetiva de la responsabilidad, únicamente a los actos realizados de manera irregular, lo que se identifica con la actuación estatal que no satisface la normatividad propia para la realización del acto.¹³³

Por otra parte, la actividad administrativa irregular es definida como aquélla que cause daño a los bienes y derechos de los particulares que no tengan la obligación jurídica de soportar, en virtud de no existir fundamento legal o causa jurídica de justificación para legitimar el daño de que se trate.¹³⁴ Lo que implica que la actividad materialmente legislativa y judicial, así como la actividad administrativa regular, quedan fuera del escenario de la responsabilidad patrimonial, pues fue voluntad del constituyente referir exclusivamente los actos de naturaleza materialmente administrativa irregular, cuando pudieran ocasionar daños a los particulares.

Así, cuando en el ejercicio de sus funciones el Estado genere daños a los particulares en sus bienes o derechos, éstos podrán demandar directamente al Estado, y únicamente están obligados a probar la irregularidad de su actuación, siendo así que la responsabilidad se ocasiona cuando se producen daños patrimoniales derivados de una actividad irregular o anormal del Estado, lo que implica que la responsabilidad objetiva es,

133 Acuerdo del Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, correspondiente al 7 de febrero de 2008, dictado en la acción de inconstitucionalidad 4/2002, promovida por Diputados integrantes de la tercera legislatura de la Asamblea Legislativa del Distrito Federal. <http://ius.scjn.gob.mx/paginas/DetalleGeneralScroll.aspx?id=20920&Clase=DetalleTesisEjecutorias>

134 Artículo 1° de la Ley Federal de Responsabilidad Patrimonial del Estado vigente.

en principio, aquella que no se tiene el deber de soportar, como es el caso de los actos de la administración realizados de manera ilegal o anormal, sin atender a las condiciones normativas o a los parámetros creados por la propia administración.

Otro elemento importante en materia de Responsabilidad Patrimonial del Estado es la existencia del nexo causal, ya que los elementos que deben concurrir para su procedencia son:

- a) La existencia de una lesión a los administrados en sus bienes y derechos.
- b) Que esa lesión sea imputable a algún ente público con motivo de la realización de la actividad administrativa irregular.
- c) Que exista relación causal ente el hecho imputado al ente público y el daño efectivamente producido.¹³⁵

De tal manera, el nexo causal constituye un elemento *sine qua non* para declarar procedente la responsabilidad patrimonial, convirtiéndose en la piedra angular o factor clave para imputar objetivamente el funcionamiento de la actividad del Estado al daño producido.

El problema se presenta cuando el daño es producto de diversas causas, lo que da lugar a problemas de concurrencia, pues cuando se trata de concurrencia entre las autoridades participantes, existe una disminución en el reparto de las cargas, ya que la indemnización deberá ser proporcional a la intervención que éstas hayan tenido; también puede haber concurrencia de personas afectadas, sin embargo, cuando se trata de concurrencia en las conductas generadoras, se corre el riesgo de que se rompa el nexo causal, lo cual ocasionaría la exoneración de la responsabilidad.¹³⁶

III. LA RESPONSABILIDAD

135 Cfr. LUCERO ESPINOSA, Manuel, La causalidad en la Responsabilidad Patrimonial del Estado, Obra conmemorativa del 75 aniversario de la promulgación de la Ley de Justicia Fiscal, México, 2011, Tomo III, p. 253.

136 Cfr. *Ibidem* pp. 256 y 257.

PATRIMONIAL DEL ESTADO EN EL RÉGIMEN DE LA CONCESIÓN.

Una vez que hemos analizado, de manera muy general, la regulación existente en materia de Responsabilidad Patrimonial del Estado, es momento de aterrizar en el tema de la concesión administrativa, para lo cual es importante tener presente que el artículo 27 de la Constitución General, señala que la explotación, el uso o el aprovechamiento de los recursos a que se refiere tal precepto, no podrá realizarse sino mediante concesiones otorgadas por el Ejecutivo Federal, de acuerdo con las reglas y condiciones que establezcan las leyes. Por su parte, el artículo 28 Constitucional, establece que el Estado, sujetándose a las leyes, podrá en casos de interés general, concesionar la prestación de servicios públicos o la explotación, uso y aprovechamiento de bienes de dominio de la Federación, y que las leyes fijarán las modalidades y condiciones que aseguren la eficacia de la prestación de los servicios y la utilización social de los bienes, siendo que la sujeción a regímenes de servicio público sólo podrá llevarse a cabo mediante ley. De tal manera, la administración pública no podrá determinar arbitrariamente las actividades que constituirán un servicio público, pues ello sólo puede hacerse mediante una ley formalmente considerada.¹³⁷

Para analizar la figura de la concesión y poder ejemplificar algunos supuestos que podrían presentarse en la práctica respecto de la Responsabilidad Patrimonial del Estado cuando existe la intervención de un concesionario en la generación de daño, es menester hacer referencia, de manera muy superficial, a la distribución de competencias constitucionales (elemento más indispensable del federalismo) existente entre los tres niveles de gobierno, integrada primordialmente por competencias exclusivas de la Federación, restringidas, concurrentes y prohibidas.

Dentro de las facultades expresas de la

137 Cfr. DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto y LUCERO ESPINOSA, Manuel, *Op. Cit.*, p. 370.

Federación, tenemos que el artículo 73 Constitucional, en su fracción X, otorga al Congreso de la Unión potestad exclusiva para legislar en toda la República sobre hidrocarburos, minería, sustancias químicas, explosivos, pirotecnia, industria cinematográfica, comercio, juegos con apuestas y sorteos, intermediación y servicios financieros, energía eléctrica y nuclear; mientras que la fracción XVII hace referencia a la facultad para dictar leyes sobre vías generales de comunicación, postas y correos, y para expedir leyes sobre el uso y aprovechamiento de las aguas de jurisdicción federal.

Para mostrar lo complejo que puede resultar nuestro sistema de distribución de competencias y las diversas interpretaciones que se pueden dar a cada caso en particular, tenemos el caso del servicio público de telefonía, en el que existe un primer criterio tomado por los Tribunales Colegiados de Circuito, en la tesis aislada VI.1o.A.245^a, de rubro: *“DERECHOS MUNICIPALES POR OBRAS RELATIVAS A LA INSTALACIÓN DEL SERVICIO PÚBLICO DE TELEFONÍA. SON VIOLATORIOS DEL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL POR GRAVAR LA RED PÚBLICA DE TELECOMUNICACIONES QUE CONSTITUYE UNA VÍA GENERAL DE COMUNICACIÓN DE JURISDICCIÓN FEDERAL EXCLUSIVA”*¹³⁸, que consideraba que sólo el Congreso de la Unión tenía la facultad exclusiva de dictar leyes sobre vías generales de comunicación, así como para establecer contribuciones sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación, por lo tanto, el cobro de derechos realizado por las autoridades municipales respecto a obras relativas a instalación de postes para la prestación del servicio de telefonía, era violatorio del artículo 16 Constitucional, por tratarse de contribuciones que gravan la instalación de una parte de la red pública de telecomunicaciones.

Sin embargo, dicha tesis contendió en 138 Tesis Aislada VI.1o.A.245 A. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, T. XXVII, enero de 2007, p. 2773.

la contradicción 89/2010, resuelta por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de la que derivó la jurisprudencia 2a./J.50/2010, de título: *“DERECHOS POR LA AUTORIZACIÓN MUNICIPAL PARA LA APERTURA DE ZANJAS, CONSTRUCCIÓN DE INFRAESTRUCTURA EN LA VÍA PÚBLICA O INSTALACIÓN DE CASETAS PARA LA PRESTACIÓN DEL SERVICIO PÚBLICO DE TELEFONÍA. LAS LEYES DE INGRESOS MUNICIPALES QUE LOS ESTABLECEN, NO INVADEN LA ESFERA DE COMPETENCIA DEL CONGRESO DE LA UNIÓN”*¹³⁹, que finalmente resolvió que las leyes de ingresos municipales que establecen derechos para otorgar la autorización para la apertura de zanjas, construcción de infraestructura en la vía pública o instalación de casetas para la prestación del servicio de telefonía, no invaden la esfera de competencia del Congreso de la Unión, toda vez que no se gravan vías generales de comunicación o los servicios que las integran, sino que únicamente se controla el uso de la vía pública en la jurisdicción territorial del Municipio.

Por otra parte, es importante recordar que los Estados no tienen ningún tipo de competencia para hacerse cargo de alguna de las áreas estratégicas a que hace mención el artículo 28 Constitucional (acuñación de moneda, correos, telégrafos, radiotelegrafía, comunicación vía satélite, emisión de billetes, petróleos y los demás hidrocarburos, petroquímica básica, minerales radioactivos, generación de energía nuclear, electricidad, ferrocarriles y todas las demás áreas estratégicas que señalen las leyes expedidas por el Congreso de la Unión.)

Sin embargo, existen facultades que se ejercen simultáneamente por la Federación y las Entidades Federativas, como consecuencia de la unidad de fines o concordancia de propósitos que supone el régimen federal, mediante las cuales se atribuye competencia tanto a los órganos de autoridad federal

139 Jurisprudencia 2a./J.50/2010. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, T. XXXI, abril de 2010, p. 425.

como a la autoridad local, pero concediendo a una de ellas, en este caso a la Federación, la atribución para fijar bases o un cierto criterio de división de esa facultad.

Nuestra Carta Magna establece facultades concurrentes específicamente en materia de educación, salubridad asentamientos humanos, seguridad pública, protección al ambiente, preservación y restauración del equilibrio ecológico, protección civil, entre otras, lo que nos deja ver que en nuestro sistema jurídico mexicano las facultades concurrentes implican que las entidades federativas, incluso el Distrito Federal, los Municipios y la Federación, puedan actuar respecto de una misma materia, siendo el Congreso de la Unión el que determine la forma y los términos de la participación de dichos entes a través de una ley general.

De tal manera, contamos con una clasificación de servicios públicos federales, estatales, municipales e incluso internacionales, que responde a la organización política del país, pues son federales los servicios prestados por las Secretarías de Estado, como son de salud pública, educación, defensa nacional, o bien de entidades paraestatales como la Comisión Federal de Electricidad. Por su parte, los servicios públicos estatales los prestan los gobiernos de cada Estado dentro de su jurisdicción territorial, entre los que encontramos el transporte, salud o educación. Mientras tanto, los servicios municipales a que se refiere el artículo 115 Constitucional, consistentes en agua potable, drenaje, alcantarillado, tratamiento y disposición de sus aguas residuales, alumbrado público, limpia, recolección, traslado, tratamiento y disposición final de residuos, mercados y centrales de abasto, panteones, rastro, calles, parques y jardines, seguridad pública, policía preventiva municipal y tránsito, deben ser prestados por el ayuntamiento.¹⁴⁰ Es de señalar que independientemente de que el servicio sea federal, estatal o municipal, puede tener cabida el régimen de la concesión, cuando

esté permitido expresamente por la ley.

Lo anterior es de suma importancia para nuestro tema en análisis, pues no olvidemos que la Responsabilidad Patrimonial del Estado que estamos estudiando se refiere únicamente al ámbito federal, sin embargo, en materia de concesión de servicios, obras públicas o uso y aprovechamiento de bienes de dominio público, podemos encontrarnos con la actuación de entes públicos locales que pudiesen haber intervenido de alguna forma en la generación del daño, para lo cual será indispensable identificar cada una de las conductas atribuidas a los agentes participantes, incluyendo al concesionario, y así poder determinar la proporción en que deberá responder cada uno de ellos; incluso el artículo 27, inciso e), de la Ley Federal de Responsabilidad Patrimonial del Estado, al referirse a la concurrencia, señala que cuando en los hechos o actos dañosos concurra la intervención de la autoridad federal y la local, la primera deberá responder del pago de la indemnización en forma proporcional a su respectiva participación, quedando la parte correspondiente de la entidad federativa en los términos que su propia legislación disponga; situación que nos permite vislumbrar la complejidad adicional que podemos encontrar en materia de concurrencia.

Ahora bien, la concesión de un servicio público implica el sometimiento del concesionario al control y a la vigilancia de la administración pública, porque viene a ser una de las formas del ejercicio privado de las actividades públicas, ya que el concesionario, aun cuando no constituya parte integrante de la referida administración, le aporta una colaboración que le descarga de una parte de sus actividades no esenciales, sin reducir su energía ni su autoridad sobre los administrados.

La prestación de un servicio público, al ser una de las actividades fundamentales del Estado tendente a satisfacer necesidades de carácter general, puede estar a cargo de la administración pública, o bien, delegarse a particulares bajo el régimen de la concesión.

140 NAVA NEGRETE, Alfonso. Derecho Administrativo Mexicano. Fondo de Cultura Económica, México, 1995, pp. 616 y 617.

Así, el servicio público constituye la actividad técnica que de manera general, uniforme, regular y continua, realiza el Estado por sí o a través de los particulares concesionados, conforme a las disposiciones legales que la regulan, para la satisfacción de las necesidades colectivas de interés general.¹⁴¹ Mientras que la concesión administrativa, es el acto administrativo a través del cual la administración pública, concedente, otorga a los particulares, concesionarios, el derecho para explotar un bien propiedad del Estado o para explotar un servicio público, prerrogativa que implica determinadas obligaciones y derechos para ambas partes.¹⁴²

Para nuestro tema de estudio, es necesario tener presente el contenido del artículo 30 de la Ley Federal de Responsabilidad Patrimonial del Estado, que expresamente señala:

“ARTÍCULO 30.- En el supuesto de que las reclamaciones deriven de hechos o actos dañosos producidos como consecuencia de una **concesión de servicio público** por parte de la Administración Pública Federal, y las lesiones patrimoniales hayan tenido como **causa** una **determinación del concesionante que sea de ineludible cumplimiento para el concesionario, el Estado responderá directamente.**

Los concesionarios tendrán la obligación de contratar seguros u otorgar garantías a favor del concesionante, para el caso de que la lesión reclamada haya sido ocasionada por la actividad del concesionario y no se derive de una determinación del concesionante.”
(Énfasis añadido).

En relación con lo anterior, en primer término debemos resaltar que en materia de concesiones, existen determinaciones del concesionante (Estado) que son de ineludible cumplimiento para el concesionario, y para detectarlas es indispensable analizar a 141 Cfr. *Íbidem* p. 371.

142 Diccionario Jurídico Mexicano, Instituto de Investigaciones Jurídicas. Porrúa-UNAM, México, 2009, pp. 687 y 688.

detalle el título de concesión de que se trate y la propia legislación aplicable, a efecto de ubicar cuáles son esas obligaciones impuestas que necesariamente deben de ser acatadas, pues sólo en estos casos el Estado responderá directamente por los daños causados.

Lo anterior quiere decir que aun cuando esté comprobada la existencia del daño, procedente de la prestación de servicios públicos concesionados, si éste no deriva de una determinación del concesionante, no existirá responsabilidad directa del Estado, precisamente porque el daño no será imputable a un ente público, sin embargo, en mi opinión tal determinación es insuficiente y ajena a los hechos que en la realidad pueden suscitarse.

En efecto, no debe perderse de vista que cuando los particulares llevan a cabo funciones predominantemente administrativas que forman parte de las atribuciones estatales, ejercidas bajo un título habilitante como es la concesión administrativa, aun cuando es el particular quien ejerce la actividad y no existe una relación de administración-administrado, sino una relación de prestador de servicio-cliente¹⁴³, lo cierto es que el Estado no puede desvincularse de la obligación y función administrativa que le corresponde de supervisión, de policía, control e inspección, virtud a la cual debe vigilar el correcto funcionamiento de los servicios públicos.

En opinión del Magistrado Manuel Lucero, tratándose de este tipo de Responsabilidad Patrimonial del Estado tiene aplicación la concurrencia de causas por la participación de un tercero, en los casos de inactividad administrativa, siempre y cuando la causa imputada al órgano administrativo responsable sea básica en la generación del daño¹⁴⁴, consideración que comparto en lo

143 Cfr. MARÍN GONZÁLEZ. Juan Carlos et al. La responsabilidad patrimonial del Estado. Porrúa-ITAM, México, 2004, pp. 191 y 192.

144 Cfr. LUCERO ESPINOSA, Manuel, La causalidad en la Responsabilidad Patrimonial del Estado, Op. Cit. P. 263.

absoluto, pues precisamente la inactividad se produce por una omisión o un no hacer por parte de la administración, consistente en no inspeccionar ni vigilar que se cumplan a cabalidad las obligaciones derivadas de la concesión y la debida prestación del servicio.

Sin embargo, estimamos que en la práctica sería difícil concretar una responsabilidad de este tipo, precisamente porque la Ley de la materia, por lo que hace a la concurrencia, establece que en estos casos la indemnización debe distribuirse proporcionalmente entre todos los causantes del daño, donde debería entrar la participación del concesionario, pero con ello se desvirtuaría la figura de Responsabilidad Patrimonial del Estado, al no tratarse de un ente público federal de los que enuncia la propia ley, que son los Poderes Judicial, Legislativo y Ejecutivo de la Federación, organismos constitucionales autónomos, dependencias, entidades de la Administración Pública Federal, la Procuraduría General de la República, los Tribunales Federales Administrativos y cualquier otro ente público de carácter federal.

En este caso la pregunta a dilucidar sería entonces si un concesionario, para efectos de Responsabilidad Patrimonial del Estado, podría ser considerado y equiparado a un ente público de carácter federal, y al respecto consideramos que la legislación vigente es insuficiente y no nos da para llegar a esta interpretación, pero lo que creemos es que sería más acertado que la conducta de un concesionario fuera equiparada a la conducta de un servidor público, pues finalmente quien debe responder por su actuación frente al particular es la entidad pública de que se trate, solamente cuando se acredite la responsabilidad del concedente, independientemente que con posterioridad exista la posibilidad de repetir en contra del concesionario.

En relación con lo anterior, es de resaltar que cuando se trate de concurrencia de autoridades participantes, los entes públicos federales que tengan atribuciones o responsabilidad respecto de la prestación del servicio

público y cuya actividad haya producido los hechos o actos dañosos responderán de los mismos, sea por prestación directa o con colaboración interorgánica¹⁴⁵; situación que nuevamente nos coloca ante la interrogante del concesionario, pues a pesar de que la ley no nos dice qué debemos entender por colaboración interorgánica, considero que en una aplicación estricta y literal de la ley, no podríamos ubicar al concesionario en este plano.

Por otra parte, consideramos que otra cuestión que causaría dificultad en el tema de la prestación de servicios públicos, sería probar que la existencia del daño en los bienes y derechos del particular deriva de una prestación irregular del servicio público.

En la teoría de la falta o falla del servicio público, se ha buscado elaborar una clasificación de los elementos constitutivos de la misma, atendiendo a la naturaleza de los actos que la constituyen, y al respecto, la doctrina se ha referido a cuatro formas principales en que ésta falla se puede presentar:

- Cuando proviene de una acción, esto es, como consecuencia de una actividad material que se puede concretar en la realización de un hecho positivo o de una operación administrativa que, mal o defectuosamente planeado o ejecutado, puede derivar en el mal funcionamiento del servicio.
- Cuando proviene de una omisión, es decir, de un hecho negativo consistente en un no hacer, en la falta de intervención, en la inejecución de ciertas obligaciones.
- Cuando el servicio funcionó tardíamente, pues hay casos en los que el servicio funciona en forma correcta y adecuada, pero inoportuna, lo que deriva en una responsabilidad por lentitud administrativa, ya que el Estado está obligado a actuar con diligencia y rapidez.
- Cuando el servicio no se prestó o no funcionó, caso en el que la responsabilidad

¹⁴⁵ Artículo 27, inciso c), de la Ley Federal de Responsabilidad Patrimonial del Estado vigente.

se manifiesta de manera más clara, pues hay una falta del servicio.¹⁴⁶

Lo anterior nos deja ver la complejidad en la determinación de la falla del servicio, por las diversas modalidades en las que se puede presentar y por lo eminentemente casuista de su incidencia como elemento configurativo de la responsabilidad, y si a ello le sumamos la intervención de un tercero en la prestación del servicio y la existencia del vínculo de causalidad que debe existir entre el hecho, la acción o la omisión constitutiva de la falla del servicio y el daño causado¹⁴⁷, tendríamos como resultado un ejemplo de concurso de causas, pues habría necesariamente que identificar: i) cuales son las conductas imputables al concesionario, y ii) cuales son los hechos u omisiones en que incurrió la entidad pública concesionante, para posteriormente distinguir la mayor o menor aptitud existente entre ellos para producir el daño, a efecto de determinar la causa eficiente o causa próxima del daño.

Trataremos de situarnos en un ejemplo, en tratándose de la prestación del servicio de manejo, almacenaje y custodia de mercancías de comercio exterior.

De conformidad con los artículos 15 y 26 de la Ley Aduanera, los particulares que obtengan concesión o autorización para prestar los servicios de manejo, almacenaje y custodia de mercancías de comercio exterior, deberán cumplir con los lineamientos que determinen las autoridades aduaneras para el control, vigilancia y seguridad del recinto fiscalizado y de las mercancías de comercio exterior, así como:

- Garantizar anualmente el interés fiscal en cantidad equivalente al valor promedio de las mercancías almacenadas durante el año anterior, o bien celebrar contrato de seguro que cubra dicho valor; supuesto en el que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público será el
- 146 Cfr. ESGUERRA PORTOCARRERO, Juan Carlos. La Responsabilidad del Estado por falla del servicio público, Bogotá, 1972, pp. 150 y 151.
147 Cfr. Ibídem pp.152 y 161.

beneficiario principal, para que en su caso, cobre las contribuciones que se adeuden por las mercancías de comercio exterior.

- Destinar instalaciones para el reconocimiento aduanero de las mercancías, a las que únicamente tendrá acceso el personal que autoricen las autoridades aduaneras, mismas que deberán reunir las especificaciones que señale el Servicio de Administración Tributaria y demás previstas en las disposiciones legales aplicables.

- Contar con cámaras de circuito cerrado de televisión, un sistema electrónico que permita el enlace con el del Servicio de Administración Tributaria, en el que lleve el control de inventarios, mediante el cual se dará aviso a las autoridades aduaneras de la violación, daño o extravío de los bultos almacenados, así como de las mercancías que hubieran causado abandono.

- Recibir, almacenar y custodiar las mercancías que les envíe la aduana.

- Permitir al personal aduanero que mediante orden escrita de autoridad competente, supervise las labores del almacén.

- Mantener los instrumentos de seguridad puestos por las autoridades aduaneras en departamentos del almacén o en los bultos almacenados.

- Entregar las mercancías que tengan almacenadas previa verificación de la autenticidad de los datos asentados en los pedimentos que les sean presentados para su retiro, así como del pago consignado en los mismos.

Por su parte, el artículo 23 de la Ley Aduanera, respecto de mercancías explosivas, inflamables, corrosivas, contaminantes o radiactivas, prevé que sólo podrán quedar en depósito ante la aduana a su ingreso al territorio nacional o para extraerse del mismo, siempre que se cuente con la autorización de las autoridades competentes y que el recinto cuente con lugares apropiados para su almacenaje, por sus condiciones de seguridad. También señala que tratándose de mercancías radiactivas y explosivas que queden en depósito ante la

aduana en recintos fiscales, las autoridades aduaneras las entregarán de inmediato a las autoridades y organismos competentes en la materia, bajo cuya custodia y supervisión quedarán almacenadas.

Trayendo a colación lo dispuesto en el artículo 30 de la Ley Federal de Responsabilidad Patrimonial del Estado, en su segundo párrafo, respecto de la obligación de los concesionarios de contratar seguros u otorgar garantías a favor del concesionante, encontramos que dicha obligación se encuentra prevista por el artículo 15 de la Ley Aduanera, además de otro tipo de garantías o seguros que esté obligado a contratar para responder a los particulares que almacenen mercancías en sus bodegas. En este último caso, pensemos que se dañan las mercancías almacenadas por causa imputable exclusivamente al almacén, o en su caso, se extravían las mercancías, estaríamos en presencia de una responsabilidad civil de carácter contractual, en la que el único responsable sería el almacén que celebró el contrato de almacenaje con el particular.

Pero para situarnos en una responsabilidad civil de carácter extracontractual, en la que estuviere involucrado algún ente público federal, podríamos pensar que en tratándose de la importación de mercancías explosivas, inflamables, corrosivas, contaminantes o radiactivas, corresponde a la autoridad aduanera corroborar que las mismas cuenten con los permisos y autorizaciones de las autoridades competentes, como sería el caso de la Secretaría de la Defensa Nacional, que en términos del artículo 29, fracciones XVI y XVII, de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, le corresponde vigilar y expedir permisos para el comercio, transporte y almacenamiento de armas de fuego, municiones, explosivos, agresivos químicos, artificios y material estratégico; así como intervenir en la importación y exportación de toda clase de armas de fuego, municiones, explosivos, agresivos químicos, artificios y material estratégico.

De manera que si la Secretaría de la Defensa

Nacional, indebidamente expediera un permiso de importación de este tipo de mercancías, virtud al cual las autoridades aduaneras permitieran su resguardo en un Almacén General de Depósito, mercancía que por su naturaleza y riesgo llegase a provocar una explosión o accidente en las bodegas en las que se almacenan también otras mercancías de diversas características y de diversos clientes, las cuales llegasen a verse afectadas o dañadas, la responsabilidad en la que se incurriría podría involucrar: **1)** a la autoridad aduanera encargada de controlar y vigilar la seguridad del recinto y de las mercancías de comercio exterior; **2)** a la Secretaría de la Defensa Nacional, por haber expedido indebidamente un permiso respecto de mercancía que no cumplía con los requisitos de seguridad aplicables, y **3)** al concesionario del servicio de manejo, almacenaje y custodia de mercancías de comercio exterior, por la negligencia o descuido en que pudiese haber incurrido en el tratamiento de la mercancía.

Ahora imaginemos que la irregularidad no se encuentra en la expedición del permiso de importación, sino en que el recinto no contaba con lugares apropiados para su almacenaje, por sus condiciones de seguridad, y derivado de ello se produce el accidente, entonces podríamos desvirtuar la participación de la Secretaría de la Defensa Nacional, pero no la de la autoridad aduanera, pues es de insistir que a ella le corresponde llevar a cabo una de las funciones más significativas en el ámbito de las concesiones, consistente precisamente en inspeccionar, controlar y vigilar que el recinto fiscalizado cumpla con todas las medidas de seguridad que sean necesarias para almacenar este tipo de mercancías.

Ahora bien, tratemos de ejemplificar un supuesto en el que las lesiones patrimoniales hayan tenido como causa una determinación del concesionante que sea de ineludible cumplimiento para el concesionario, caso en el que el Estado deberá responder directamente por los daños, y en relación a ello supongamos que se trata de un cliente que tiene años utilizando el régimen de depósito fiscal en el mismo Almacén General

de Depósito, y como usualmente sucede, ingresa la mercancía importada en la aduana y posteriormente se traslada al domicilio de la bodega, pero en el inter resulta que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público revoca la concesión otorgada para la prestación del servicio y al momento en que llega la mercancía, la autoridad correspondiente no permite su ingreso, acto con el cual el concesionario se ve impedido para prestar el servicio y recibir la mercancía, dado que existe una determinación del concesionario que lo imposibilita para ello, y el particular se ve en la necesidad de sufragar más gastos por el transporte de la mercancía a otro almacén, los trámites aduanales, y compliquemos la situación pensando que parte de la mercancía iba a ser retirada ese mismo día dado que tenía obligaciones de entrega para una fecha cierta, con cláusulas de penalización, además que se tratase de mercancía percedera respecto de la cual no cualquier almacén puede prestar el servicio.

En este supuesto los daños que se pudiesen causar al importador serían muy variados, dependiendo de las condiciones y complicaciones de la escena para trasladar la mercancía, ingresarla a otro almacén y posteriormente proceder a su extracción, pero qué pasaría si la revocación de la concesión de que fue objeto el concesionario adoleciera de algún vicio de ilegalidad, virtud al cual se obtuviera un amparo que retrotrajera la situación al estado que guardaba antes, es decir, que el almacén continuase con la prestación del servicio; finalmente creemos que sería posible acreditar la existencia de una actividad administrativa irregular derivada de una ilegal revocación de la concesión que causó afectación a terceros y daños a la mercancía, y en ese sentido ¿podría ser que la indemnización respectiva correspondiera a la autoridad que revocó la concesión? aun cuando haya existido la participación de otras autoridades que impidieron la guarda y custodia de los bienes; al respecto consideramos que sería muy factible, porque éstas actuaron en aras de una orden que las imposibilitaba para permitir el acceso de la mercancía, pero finalmente habría que analizar cada una

de las conductas acontecidas para poder determinar:

- a) La existencia del daño,
- b) Que el mismo sea imputable a algún ente público con motivo de la realización de la actividad administrativa irregular, y
- c) Que exista relación causal ente el hecho imputado al ente público y el daño efectivamente producido

Los escenarios planteados respecto de la prestación del servicio de manejo, almacenaje y custodia de mercancías de comercio exterior nos permiten pensar en una infinidad de hechos o conductas que pudiesen materializarse en la práctica, derivado de la prestación de un servicio público concesionado por el que se causa un daño al particular que no tiene la obligación jurídica de soportar, con lo que se rompe el esquema de satisfacción de necesidades públicas, una de las finalidades esenciales del Estado.

Por lo que hace a otro tipo de servicios públicos, encontramos en el derecho comparado, específicamente en el español, algunos casos prácticos que han sido resueltos por los Tribunales Administrativos en materia de administración hidráulica en el supuesto de inundaciones, donde puede existir responsabilidad indirecta por la acción de terceras personas.

Es el caso de la imputación indirecta de responsabilidad a la Administración del Estado por daños producidos en la ejecución de obras cuya titularidad corresponde a terceros, o bien por el mal estado o la deficiente conservación de dichas instalaciones hidráulicas, existe una sentencia de 4 de octubre 2006, como consecuencia del defectuoso mantenimiento y limpieza de una presa por parte de la comunidad de regantes, en la que expresamente se resolvió:

«QUINTO.—En definitiva, y por lo que se refiere a la pretensión indemnizatoria de los daños sufridos por las parcelas del

actor, y como ya se anticipó, hemos de apreciar la **responsabilidad concurrente y solidaria de ambas codemandadas**: de la Comunidad de Regantes del Canal de Macías Picavea, por su **defectuoso mantenimiento y limpieza de la acequia**, y de la Confederación Hidrográfica del Duero, por el **incumplimiento de sus funciones de control y vigilancia para evitar que la negligencia en el mantenimiento de la acequia llegara a producir tales consecuencias dañosas**, máxime cuando las inundaciones y encharcamientos se han venido produciendo con cierta periodicidad con pleno conocimiento de ambas entidades». (Énfasis añadido).¹⁴⁸

De la transcripción anterior advertimos que en este asunto, la Sala de lo Contencioso Administrativo resolvió que la responsabilidad patrimonial era **CONCURRENTE Y SOLIDARIA**, pues al concesionario le atribuyó el defectuoso mantenimiento y limpieza del canal, mientras que al ente público le correspondía vigilar y controlar las funciones del concesionario, para evitar que su negligencia o impericia pudiese ocasionar daños a los particulares.

En el mismo sentido se encuentra la sentencia de 22 noviembre 2002, relativa a daños en viviendas y enseres como consecuencia de inundaciones provocadas por las grandes cantidades de agua que se salieron de un canal utilizado por una concesionaria, en la que se resolvió:

«Procede reconocer que las inundaciones de viviendas de los recurrentes (salvo el Ayuntamiento) se produjeron como consecuencia de la cantidad de agua que salió al exterior del canal de San Lorenzo. Este **canal utilizado** entonces por Metalsa proveía a esta empresa para **usos industriales** del caudal de agua del río

148 FERNÁNDEZ GARCÍA, José Francisco. La Responsabilidad Patrimonial de la Administración Hidráulica en el supuesto de inundación. Revista de Administración Pública, Madrid, mayo-agosto 2010, p. 146 <http://www.cepc.gob.es/publicaciones/revistas/revistaselectronicas>

Nalón, siendo por tanto, **concesionaria** de la Confederación Hidrográfica del Norte. Ésta, ahora demandada, se ha limitado a oponerse a las pretensiones dando al propio tiempo argumentos que ratifican aquéllas. **A la Confederación incumbe la obligación de “inspección y vigilancia del cumplimiento de las condiciones de concesiones y autorizaciones relativas al dominio público hidráulico”** según el art. 22.b) de la Ley de Aguas de 2-8-1985 (RCL 1985, 1981, 2429) y “la inspección y vigilancia de las obras derivadas de concesiones y autorizaciones de dominio público hidráulico” según el art. 4.d) del Real Decreto 984/1989, de 28 de julio (RCL 1989, 1768) por el que se determina la Estructura orgánica dependiente de la Presidencia de las Confederaciones Hidrográficas, relativo a las funciones de la Comisaría de Aguas. Por tanto, y **sin perjuicio de que** la propia Confederación entendiera que **existe responsabilidad por parte de Ferrovial, contratista de las obras que se realizaron en el canal o de la propia Metalsa en su caso, la responsabilidad patrimonial por los daños causados corresponde a la Confederación por omisión o negligencia en el desempeño de sus funciones de vigilancia**». ¹⁴⁹

(Lo resaltado es nuestro).

En este asunto, la Sala de lo Contencioso Administrativo resolvió también que era obligación del ente público velar por la inspección y vigilancia del cumplimiento de las condiciones de concesiones y autorizaciones relativas al dominio público hidráulico, así como inspeccionar y vigilar las obras derivadas de concesiones y autorizaciones de dominio público hidráulico, independientemente de la responsabilidad que asista al propio concesionario.

Lo anterior nos permite reflexionar que la actividad administrativa irregular no solo se manifiesta en actuaciones positivas, esto es, en un hacer por parte del ente público, sino también de manera negativa, como son las omisiones de actuar de un modo

149 Ídem

determinado, independientemente de que el concepto de servicio público se identifique con una actuación, gestión o actividad propia de la función administrativa ejercida, pues ello no implica que la omisión, inactividad o pasividad quede de lado, ya que también se actualiza la actuación ilegal o anormal, cuando la administración tiene el concreto deber de obrar o comportarse de un modo determinado y no lo hace.

Así, entre las hipótesis de funcionamiento anormal indudablemente se incluye la inactividad administrativa, que consiste en la necesidad de observar una determinada conducta u obrar ante una situación dada, tiene que ver con la obligación de hacer, cuyo contenido material o técnico se puede deducir del ordenamiento jurídico, que constituye el estándar de actividad mínima exigible. Por ende, cuando el perjuicio resulta de la actitud pasiva de la administración, es ilegal si el particular no tiene obligación de soportarlo, ya que existe el deber de actuar a efecto de evitarlo, sin embargo, para acreditarlo tienen que tomarse en cuenta las funciones o atribuciones que confiere la ley a cada funcionario, dado que la inacción se encuentra en la propia esfera de competencia, porque la voluntad de la administración es limitada.

Es importante distinguir que existen diversas clases de inactividad administrativa, entre las que encontramos:

- o Inactividad formal o silencial, que se produce dentro de un procedimiento, en el que el particular solicita la emisión de un acto administrativo (el llamado silencio administrativo).
- o Inactividad material negativa, que es causada al margen de un procedimiento administrativo, puede ser jurídica, si la pasividad implica un acto jurídico, o fáctica, cuando hace falta una actuación material no condicionada por un acto administrativo.
- o Inactividad material positiva, que consiste en la pasividad de la

administración en relación con el cese de una actividad ilegal.

- o Inactividad de efectos trilaterales, cuando la falta de actividad administrativa repercute no sólo sobre un perjudicado implicado en una relación jurídico-administrativa, sino también sobre terceros interesados.

- o Inactividad funcional, que resulta del ejercicio de una potestad esencialmente pública, expresiva de un poder jurídico que emana de la soberanía del Estado, en las que encontramos las tareas de vigilancia o seguridad pública, e incluso la supervisión de determinadas actividades económicas.

Consideramos que en los casos de falta de supervisión, control o inspección a los que nos hemos referido con anterioridad, se actualizaría una inactividad funcional, pero también de efectos trilaterales, precisamente por la repercusión y afectación que se produce a terceros.

Como hemos visto en el desarrollo de este trabajo, la participación de un tercero, en este caso de un concesionario, en el daño ocasionado por una actividad administrativa irregular del Estado, da lugar a problemas jurídicos de difícil solución en cuanto a:

- El tipo de responsabilidad del Estado (directa o concurrente).
- Los casos en que se puede excluir la participación del Estado, por existir un hecho de tercero que rompe con el nexo causal.
- La distribución proporcional de la indemnización.
- La exoneración de la causa por culpa de la víctima.
- Actualización de caso fortuito o fuerza mayor.
- La existencia de concurrencia de causas.

- El orden jurisdiccional competente, entre otros.

En estos casos puede imperar la teoría de la causalidad adecuada, sobre la teoría de la equivalencia de las condiciones, pues resulta que entre todos los hechos o condiciones que pudiesen presentarse en la generación del daño, solo debe tomarse en cuenta aquél que resulta adecuado para la generación del daño, distinguiendo la mayor o menor aptitud de los hechos para producirlo, pero creemos que de prevalecer esta teoría se corre el riesgo de dejar fuera la participación del Estado, en tratándose de actividades derivadas de concesiones administrativas, en las que aun cuando la prestación del servicio corre por cuenta y riesgo del concesionario, ello no exime la obligación de la autoridad de controlar y supervisar su actuación.

Finalmente, estimamos que la legislación vigente en nuestro país aun es insuficiente para regular los diversos casos que pudiesen presentarse en la realidad, derivado de la participación de terceros en la afectación o daños causados a particulares, por lo que aun tenemos un largo camino por recorrer en esta materia, y finalmente serán los órganos jurisdiccionales, como el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en materia federal, y en su caso el Poder Judicial de la Federación, quienes tendrán la última palabra.

IV. CONCLUSIONES

PRIMERA.- La Responsabilidad Patrimonial del Estado deriva de una obligación extracontractual, es objetiva, directa y surge por la actividad administrativa irregular de los entes públicos virtud a la cual se causan daños y perjuicios a los particulares que no tienen la obligación jurídica de soportar.

SEGUNDA.- La Responsabilidad Patrimonial del Estado es directa, dado que el reclamo es inmediato, y es objetiva, porque deriva de la existencia del daño y de la actividad estatal con la cual se establece el nexo causal.

TERCERA.- En nuestro sistema jurídico actual no es claro el tratamiento dado a la responsabilidad patrimonial del Estado en tratándose del régimen de las concesiones, tomando en cuenta que tiene intervención en la generación de daño un concesionario que no tiene el carácter de ente público pero tiene a su cargo la prestación de servicios públicos.

CUARTA.- La concesión administrativa implica el sometimiento del concesionario al control y vigilancia de la administración pública, en la medida en que la concesión implica la colaboración de un particular en la actividad que originalmente le corresponde al Estado.

QUINTA.- La Responsabilidad Patrimonial del Estado en el régimen de la concesión no resulta fácil de determinar, pues de existir una actividad irregular, es decir, si el servicio público no fuere prestado de la manera debida o bien la explotación de un bien del dominio público fuere ilegal, y con ello se generara un daño a un particular, la problemática sería determinar a quién podría reclamarse la responsabilidad del daño, y en consecuencia la indemnización.

SEXTA.- La legislación es imprecisa y ambigua, pues únicamente establece que el Estado será responsable del daño si la causa del mismo se deriva de un mandamiento del concesionario que sea de ineludible cumplimiento para el concesionario, sin embargo, estimamos que en la esfera fáctica el Estado también debe ser responsable cuando no cumple con la labor de supervisión y vigilancia que le es exigible en relación con los servicios que concesiona.

SÉPTIMA.- En atención a la forma en que la Responsabilidad Patrimonial del Estado se encuentra regulada actualmente en nuestro sistema jurídico, el Estado podría quedar absuelto de su responsabilidad si el daño no deriva de una determinación del concesionario que sea de ineludible cumplimiento para el concesionario.

OCTAVA.- Puede haber una inactividad del



Estado que también genera responsabilidad, sin embargo, dado que el nexo causal es el requisito indispensable para acreditarla, se complica más su actualización cuando hay concurrencia de sujetos en la realización de la actividad que genera el daño, y es aun más complejo cuando intervienen entes públicos que no son de carácter federal.

NOVENA.- En los casos en que la causa que generó el daño pueda quedar perfectamente determinada y se haya identificado la conducta de cada sujeto que intervino, desde nuestro punto de vista estaríamos frente a una responsabilidad de tipo concurrente y solidaria.

DÉCIMA.- Toda vez que la Responsabilidad Patrimonial del Estado es objetiva y directa, el Estado es quien debe responder en un primer momento por los daños causados, independientemente que pudiese reparar con posterioridad en contra del concesionario, como acontece con los servidores públicos, pues si no se distorsionaría la figura.