

COMERCIO ELECTRÓNICO DE INTANGIBLES, UNA VISIÓN A PARTIR DE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS

*Esperanza Buitrago Díaz **

SIGLAS EMPLEADAS

ADPIC	Acuerdo sobre los Aspectos de Propiedad Intelectual relacionados con el Comercio
CFA	Committee on Fiscal Affairs
GATT	General Agreement Tariffs and Trade
IFA	International Fiscal Association
IIDA	Instituto Interamericano de Derecho de Autor
IVA	Impuesto al Valor Agregado
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
OMC	Organización Multilateral del Comercio
OMPI	Organización Mundial de Propiedad Intelectual
UE	Unión Europea
VAT	Value Added Tax
WCO	World Customs Organisation
WCT	Wipo Copyright Treaty
WIPO	World Intellectual Property Organization

* Profesora Asistente en la Facultad de Derecho de la Universidad de La Sabana. Abogada por la Universidad de La Sabana en 1994. Especialista en Derechos de Autor en la Universidad de Mérida y en Derecho Financiero en la Universidad del Rosario. Candidata a Doctora en Derecho Tributario por la Universidad de Salamanca.

INTRODUCCIÓN

El aprovechamiento y aplicación de la tecnología y las telecomunicaciones en la realización de negocios no es un fenómeno nuevo, sin embargo, cada vez es más creciente el uso de medios electrónicos alámbricos e inalámbricos que posibilitan una mayor expansión del comercio con impacto en la competitividad de los mercados globales, constituyéndose en factor de desarrollo económico.

El procesamiento electrónico y la transmisión de datos (sonido, texto y video) permiten la realización del comercio electrónico sobre bienes tangibles o intangibles, naturaleza que da paso a lo que se ha denominado comercio electrónico indirecto y directo, respectivamente¹. En el primer caso, emitida la orden electrónica los bienes tangibles deben ser enviados físicamente a través de un medio que permita su llegada al lugar de destino. Respecto de los bienes intangibles (comercio electrónico directo), teniendo en cuenta su incorporealidad y los usos que propician, su comercialización resulta menos dispendiosa en tanto que, electrónicamente se produce la orden, el pago y el envío de bienes o servicios.

711

La realidad económica derivada del comercio electrónico no puede ser ajena a las finalidades propias de los tributos y a sus efectos en las economías de los países; bien sabido es, que una de las más importantes, sino la más importante fuente de financiación de un Estado son los tributos y donde quiera se evidencie una capacidad contributiva las normas le imputarán el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. En este sentido la amplia circulación de bienes a través de internet, por una parte cuestiona la existencia de dicha capacidad y, por otra, amenaza una disminución de ingresos tributarios en detrimento de los presupuestos estatales, máxime si se tiene en cuenta que, como se verá posteriormente, la circulación por internet parece excluir el surgimiento de algunas obligaciones tributarias y que en la actualidad suelen ser más valiosos en términos económicos los intangibles que los bienes corporales.

¹ Siguiendo la terminología empleada en documento web: "A european initiative in electronic commerce. communication to the european parliament, the council, the economic and social committee and the committee of the regions".

Lo anteriormente descrito evidencia la necesidad de concreción, evaluación de los principios existentes y formulación de una política tributaria adecuada en los niveles nacional y de derecho internacional tributario a efecto de evitar fenómenos como la doble tributación, la no imposición, el fraude, la evasión y consecuentemente, la afectación de los presupuestos estatales con todas las consecuencias que de ello se derivan.

Varias tesis se han sostenido a efecto de la regulación de la realidad que se estudia, oscilantes entre la necesidad de crear figuras específicas por considerarse inaplicables los actuales ordenamientos, el entero cumplimiento de la normatividad existente o incluso la no regulación, por ello en este estudio, la cuestión a determinar es la conformidad o no de las regulaciones existentes en el comercio convencional y electrónico a la luz de los principios constitucionales, para en un trabajo posterior desarrollar cómo se implementarían.

Sin embargo, y con el fin de especificar un poco más el objeto de estudio, se enfatiza en el análisis de la problemática tributaria del comercio electrónico de bienes intelectuales. Por tal razón y conforme con el objetivo general planteado, se busca determinar los principios constitucionales tributarios que informan los actos que se realizan a través de las denominadas autopistas de información cuando éstos recaen sobre bienes incorpóreos. Para ello, teniendo en cuenta que es imposible abarcar en este estudio la totalidad de la realidad tributaria, el punto de partida será el impacto de los intangibles en uno de los tributos, los aduaneros, de cara a su análisis constitucional desde la perspectiva propuesta.

71

Así las cosas, partiendo del análisis de los tributos aduaneros respecto de intangibles en su estado natural y cuando forman parte de cosas corporales (mercancías), se busca demostrar: 1) que los principios constitucionales (tributarios y no tributarios) informan por completo la realidad que se estudia, 2) que el principio de igualdad marca el sendero del llamado principio de neutralidad formulado en los estudios actuales de regulación del comercio electrónico, constituyéndose en factor determinante de la normatividad a aplicar y, 3) que de igual forma, el mismo principio extiende su campo de acción a la

propiedad intelectual en sus aspectos de *corpus mysticum* y *corpus mechanicum*.

Para el logro de los objetivos propuestos esta reflexión se desarrollará a partir del análisis de cuatro aspectos fundamentales: 1) Propuestas de regulación, 2) Intangibles y tributación, 3) Formulación de la problemática en relación con los principios tributarios propuestos 4) Análisis.

1. PROPUESTAS DE REGULACIÓN

Si bien es cierto aún no existe consenso de los países en torno a la política o regulación a adoptar, a instancias de la WTO, a fines de la década de los noventa, los países miembros acordaron la eliminación de derechos de aduana sobre los productos de la tecnología de información, incluyendo los productos necesarios para la infraestructura y trabajo de "electronic networks"², declaración que fue confirmada nuevamente en la conferencia ministerial realizada en Ginebra en 1998. Frente a esta posición de no regulación, la problemática puede expresarse bajo la necesidad de determinar la forma más adecuada de tributación y si ésta debe corresponder a tributos tradicionales o, por el contrario, a uno nuevo. En este sentido varios son los trabajos que se vienen adelantando por diversas organizaciones internacionales, entre ellas la OECD, WCO y U.E.

Entre las actividades realizadas se encuentran la Conferencia OECD de Turku, celebrada en Finlandia en noviembre de 1997, cuyo objetivo era lograr la identificación de los temas y problemática general. En esta conferencia se hizo un llamado a la coordinación internacional entre los Gobiernos y la comunidad de negocios para crear

² Sobre el particular, Adrian Otten, Director de la División de Propiedad Intelectual de la WTO en conferencia de la OMPI sobre comercio electrónico y propiedad intelectual, celebrada en Ginebra - Suiza del 14 al 16 de septiembre de 1999, manifestó: "I would like to inform participants in this Conference of two areas where important indirect contributions towards the development of electronic commerce have been made in the WTO in recent years. One concerns the elimination of customs duties on information technology products, including many products required for the infrastructure of and working on electronic networks. The first Ministerial Conference of the WTO, held in Singapore in December 1996, set in motion progress towards an agreement in March 1997 asking a large number of WTO Members to do this by the year 2000.... This agreement has the potential for improving access to and accelerating the development of the physical infrastructure for electronic commerce....."

un ambiente transparente y estable al comercio electrónico, se reconoció también que el cuerpo internacional llamado a dicha coordinación y al progreso en materia fiscal es la OECD. También se llevó a cabo una Conferencia en Ottawa - Canadá, en Octubre de 1998, en la que se consideraron posibles soluciones a las cuales se hará referencia posteriormente.

Entre varias propuestas que se han presentado para su tributación, básicamente nos referiremos a dos de ellas: La iniciativa europea y los planteamientos del Comité de Asuntos Fiscales de la OECD.

1.1 Iniciativa Europea³

No ha sido ajeno a la Unión Europea el impacto del comercio electrónico sobre la competitividad de los mercados globales. Se observa que si bien es cierto, hacer negocios electrónicamente no es un fenómeno nuevo, se ha producido su incremento por la influencia de Internet (aunque no limitándose a éste⁴). De esta manera, el procesamiento electrónico y la transmisión de datos, incluyendo texto, sonido y vídeo son causantes a su vez de diversas actividades como la venta electrónica de bienes y servicios, envíos en línea de contenidos digitales, transferencias electrónicas de fondos, facturas electrónicas, etc., esta circunstancia ha revelado que no obstante representar cambios radicales frente al comercio tradicional, el comercio electrónico presenta enormes oportunidades en la consolidación de la Unión y en beneficio de los consumidores y comerciantes europeos⁵.

73

³ The second WTO Ministerial Conference, held in Geneva in May 1998, adopted a Declaration on Global Electronic Commerce. This Declaration consisted of basically two parts:

First, WTO Members agreed to continue their current practice of not imposing customs duties on electronic transmissions. This Declaration is to be reviewed by the WTO General Council in reporting to the third Ministerial Conference, to be held in Seattle from 30 November to 3 December 1999. The extension of the Declaration would need to be decided by consensus.... (página 2).⁴

Sobre el particular puede consultarse en "A European initiative...."

⁴ Expresamente se reconoce que el comercio electrónico no está limitado a internet e incluye un ancho número de aplicaciones en línea estrecha: videotex, transmisión (teleshopping) y un ambiente en línea (catálogo de ventas en cd-rom) también "proprietary corporat networks" (banking).

⁵ Entre las oportunidades que se destacan en el documento en mención, se encuentran las siguientes:

- Hace posible comerciar a bajo costo a través de regiones y fronteras nacionales.
- Evidencia la necesidad de desarrollar canales de distribución eficientes y una red trans-europea para el envío de bienes físicos ordenados electrónicamente, incluyendo un moderno y eficiente servicio postal.
- Supone regulación de la moneda; y puede contribuir a la aceptación del EURO.

En razón de las actividades susceptibles de realizar y la naturaleza de los bienes objeto de la misma, a efecto de su regulación, se distingue entre comercio electrónico directo e indirecto. En éste último, la orden electrónica recae sobre bienes tangibles que deben ser enviados físicamente usando los canales tradicionales como los servicios postales o mensajeros comerciales mientras que en el directo las órdenes en línea, el pago y envío se producen inmediatamente respecto de bienes intangibles y servicios tales como un software o servicios de información en una escala global, etc, sin necesidad de recurrir a ningún otro servicio.

La dimensión jurídica de estas operaciones ha revelado la necesidad de establecer una regulación y en el documento objeto de estudio se plantean dos objetivos vinculados a nuestro análisis, por una parte se expresa la necesidad de incluir protección a los derechos de propiedad intelectual y "un tan bueno como claro y neutral ambiente tributario".

74 Los objetivos que se vinculan a los sistemas de impuestos ante el desarrollo del comercio electrónico son básicamente dos: dotar de certeza legal y neutralidad tributaria. Como efecto del primero se espera que las obligaciones tributarias sean claras, transparentes y predecibles; consecuencia de la neutralidad sería la inexistencia de sobrecargas a las actividades del comercio electrónico comparadas con el comercio tradicional.

La necesidad de una regulación tributaria se hace cada vez más sentida teniendo en cuenta que por las particularidades del comercio electrónico, su agilidad y difícil control o el anonimato de las transacciones electrónicas, pueden surgir nuevas posibilidades para el fraude y la evasión de los impuestos en detrimento de los intereses tributarios de los gobiernos y eventualmente del mercado, respecto del cual podrían producirse distorsiones. En este sentido, la meta con la tributación indirecta es proveer certeza legal para evitar pérdidas indebidas de rentas y asegurar la neutralidad del impuesto.

La iniciativa europea consiste en considerar que al igual que el comercio tradicional, el comercio electrónico de bienes y servicios

está bajo la órbita de los tributos indirectos y más específicamente del Value Added Tax (VAT) o IVA comunitario, área en la cual las reglas de la Unión están más armonizadas, de esta manera a juicio de la Comisión se eliminarían otras propuestas como las de un "BIT TAX"⁶.

Se plantea en el documento la necesidad de evaluar el posible impacto del comercio electrónico sobre la legislación del IVA comunitario (definición de rentas, control y exigibilidad) y examinar si lo que está exento en la presente legislación necesita ser adaptado mientras se asegura la neutralidad del impuesto. Así mismo, se manifiesta la necesidad de examinar los conceptos territoriales que están bajo los sistemas de tributación directa (residencia y fuente de ingresos) a la luz de los desarrollos comerciales y tecnológicos.

1.2 Comité de Asuntos Fiscales (Committee on Fiscal Affairs - OECD)

El Comité de Asuntos Fiscales de la OECD, en documento presentado ante la IFA y que fue usado como base en las discusiones OECD y en la conferencia de Ottawa de octubre de 1998⁷, revela similares preocupaciones a las manifestadas anteriormente con respecto a la Unión Europea.

75

En el documento se resalta la necesidad de conocer las expectativas de los ciudadanos (objetivo del Comité de Asuntos Fiscales) y la importancia del papel de las autoridades tributarias en el posicionamiento del comercio electrónico como uno de los grandes propulsores de la economía del siglo XXI, por lo que se encuentra necesario proveer de un clima fiscal justo y predecible al mismo.

Bajo la consideración de que los principios tributarios que rigen el comercio tradicional también deberían tenerse en cuenta para el comercio electrónico y así mantener la soberanía fiscal de los países y evitar la doble tributación y la inintencional no imposición, se

⁶ Las propuestas tendientes a la creación de un nuevo impuesto, entre otras, lo hacen recaer sobre los bits, los flujos monetarios derivados de las transacciones que se realizan en internet, las telecomunicaciones o los equipos que permiten el acceso a internet.

⁷ Sobre el particular véase "Electronic Commerce and International Income Taxation", páginas 6 a 8.

requeriría de reglas de impuestos que permitan implementar los principios, considerándose por tales:

- 1) Neutralidad de los impuestos al comercio electrónico respecto de las formas convencionales, evitando el establecimiento de impuestos discriminatorios.
- 2) Eficiencia, en términos de reducción de costos tanto para los contribuyentes en el cumplimiento de sus deberes tributarios como de los costos administrativos para las autoridades tributarias.
- 3) Certeza y simplicidad. Las reglas de impuestos deberían ser claras y simples para permitir que los contribuyentes puedan prever sus consecuencias en la realización de una transacción, incluyendo el conocimiento de cuándo, donde y cómo debe ser contabilizado el impuesto.
- 4) Efectividad y justicia. La cantidad de impuestos a obtener debe ser la correspondiente y en el tiempo exacto, así mismo, el potencial para la evasión y elusión tributarias debería ser minimizado.
- 5) Flexibilidad. Los sistemas para los impuestos deberían ser flexibles y dinámicos para asegurar que se encuentran al compás de la tecnología y los desarrollos comerciales.

76

A partir de la conferencia de Turku en 1997, mencionada anteriormente, el Comité de Asuntos Fiscales en coordinación con el sector negocios identificó algunas áreas de trabajo respecto de los impuestos al comercio electrónico que incluyen⁵:

1. *Mejorar el servicio a los contribuyentes* en cuanto a asistencia y celeridad, aprovechando las facilidades de las comunicaciones, el acceso a la información y haciendo uso de la tecnología disponible y de los desarrollos comerciales en pro del mejoramiento continuo del servicio. Entre otros, se

⁵ "Electronic Commerce and International Income Taxation". Página 8.

propone la aceptación del material electrónico por parte de las autoridades tributarias así como procedimientos de valuación, recaudación y devolución más fáciles.

2. *Administración de impuestos.* Se considera que las autoridades de impuestos deberían mantener su habilidad para asegurar el acceso de información confiable y veraz en orden a identificar los contribuyentes⁹ y obtener la información necesaria para administrar su sistema de impuestos. También se afirma que los países deberían asegurarse que sistemas apropiados permitan controlar y recaudar los impuestos y desarrollar mecanismos internacionales para la asistencia en la recaudación.
3. *Impuestos al consumo.* Se propone que las reglas para los impuestos al consumo en el comercio que se realiza a través de fronteras conlleven a la tributación en la jurisdicción donde el consumo tiene lugar.
4. *Productos digitales.* Se considera que su suministro no debería ser tratado de la misma manera que el abastecimiento de bienes para el propósito de impuestos al consumo. Se considera que donde las empresas y otras organizaciones en un país adquieren servicios y propiedades intangibles de suministros fuera del país, los Estados deberían examinar el uso de cargo -devolución (reverse charge), propio avalúo (self-assessment) y otros mecanismos equivalentes cuando sean necesarios.
5. Se considera que los países deberían asegurarse que sistemas apropiados sean desarrollados en cooperación con la WCO y consultando con las partes interesadas para la recaudación de impuestos a las importaciones de bienes físicos. Sería necesario que dichos sistemas no impidan indebidamente la recaudación de rentas públicas así como la entrega eficiente de los productos a los consumidores.

77

⁹ Considerando además la respuesta al desafío de un potencial incremento sustancial en el número de contribuyentes con rentas de tributación internacional.

6. *Normas de tributación internacional.* El CFA considera que los principios que subyacen en las normas internacionales desarrolladas en el área de tratados de impuestos y transferencia de precios, a través de los modelos de la OECD (tax convention and transfer pricing guidelines), son capaces de ser aplicados al comercio electrónico y debería hacerse claridad sobre como el "Model Tax Convention" se aplica respecto de algunos aspectos del comercio electrónico.

1.3 Colombia

En Colombia se empezó a evidenciar un interés en la problemática del comercio electrónico en la década de los años noventa. Inicialmente se abre paso la transferencia electrónica de fondos con el Decreto 2150 de 1995; ese mismo año, con la Ley 223, se crea la denominada factura electrónica y así, en varias disposiciones se abre paso el reconocimiento de medios electrónicos por nuestro derecho. Interesa destacar que el 21 de abril de 1998 se presentó al Congreso de la República de Colombia, por los Ministerios de Justicia y del Derecho, Comercio Exterior, Desarrollo y Transporte, el Proyecto de Ley que cursó bajo los números 227/98 Cámara y 95/98 Senado, por medio del cual se definía y reglamentaba el acceso y uso de los mensajes de datos, del comercio electrónico y de las firmas digitales y se establecían las entidades de certificación, que hoy día es la ley 527 de agosto 18 de 1999.

En el mismo año 1999, además de la Ley 527, se expidieron varias normas relacionadas con la materia, entre ellas el Decreto 1487 de 1999, y las resoluciones 830, 831, 1398 y 2472, de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Colombia (DIAN), entre otros. A continuación haré una breve alusión a las mismas.

1. Ley 527 de 1999

La Ley 527, basada en el modelo de la Comisión de Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional¹⁰, define y reglamenta

¹⁰ La Ley define el comercio electrónico como aquel que "abarca las cuestiones suscitadas por toda relación de índole comercial, sea o no contractual, estructurada a partir de la utilización de uno o más mensajes de datos o de cualquier otro medio similar. Las relaciones de índole comercial comprenden, sin limitarse a ellas, las siguientes operaciones: toda operación comercial de suministro o intercambio de bienes o servicios, todo acuerdo de distribución...", etc. (artículo 2).

el acceso y uso de los mensajes de datos, del comercio electrónico, de las firmas digitales y establece las entidades de certificación. Tres efectos enunciados por la ley permiten entrever el impacto que la misma pueda tener sobre el ordenamiento jurídico en general, por una parte, en su ámbito de aplicación expresamente indica que **1)** “La ley es aplicable a todo tipo de información en forma de mensaje de datos” (art. 1), **2)** estos tienen eficacia, validez y fuerza probatoria en **toda** actuación administrativa o judicial (Artículo 10) y **3)** Son admisibles y poseen fuerza probatoria en los términos del C.P.C., Capítulo VIII del Título XIII, Sección Tercera, Libro Segundo (Artículo 10).

Por supuesto y para que las últimas dos previsiones legales enunciadas generen las consecuencias previstas, expresamente se reconoce a la firma digital la misma fuerza y efectos que la firma manuscrita, siempre que cumpla unos atributos que la ley indica (arts. 7 y 28 párrafo).

De acuerdo con la naturaleza de la norma, la Ley 527 de 1999 tiene una vocación general, reflejada en su aplicación a todo tipo de información en forma de mensaje de datos, sin caracterizar –en principio– los sujetos destinatarios de la misma, siendo en consecuencia aplicable en el marco de las relaciones de justicia conmutativa, distributiva y legal y por tanto vinculante para los particulares y las autoridades (incluso las tributarias).

79

2. Decreto 1487 de 1999

El Decreto 1487 de agosto 12 de 1999, específico para la materia tributaria, autorizó la presentación de las declaraciones tributarias y el pago de los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) y de las retenciones en la fuente, a través del sistema declaración y pago electrónico establecido por la DIAN.

El Decreto, al igual que la ley 527 del mismo año, atribuye cuatro efectos al empleo de medios electrónicos: **1)** Para todos los efectos jurídicos, los documentos electrónicos presentados a través del sistema Declaración y Pago Electrónico reemplazan los documentos físicos en papel (art. 9), **2)** También, se atribuye validez a la firma

electrónica, derivándose de ella todas las responsabilidades de carácter tributario que hoy se desprenden de la firma autógrafa (art. 3), 3) La impresión en papel que se haga de las declaraciones electrónicas tendrá valor probatorio siempre y cuando hayan sido impresas en los términos que establece la ley (Art. 9) y 4) La presentación electrónica de las declaraciones obliga a todos los pagos, exclusivamente por los medios previstos dentro del sistema Declaración y Pago Electrónico (Art. 10).

La norma prevé que se encuentran sujetos a reglamentación los siguientes aspectos:

- 1) La fijación de los plazos para la presentación y el pago de las obligaciones tributarias por el sistema Declaración y Pago Electrónico, que corresponde al Gobierno Nacional (art. 6). Sobre el particular se encuentran básicamente dos disposiciones, en primer lugar la Resolución 832 de septiembre 1 de 1999 y posteriormente, la Resolución 2472 de octubre 29 de 1999.
- 2) El establecimiento de los parámetros operativos de los mecanismos de seguridad previstos en el artículo 1 del Decreto 1487 y la interacción entre los diferentes agentes que intervienen en el proceso, según Resolución de carácter general emitida por la DIAN, actualmente la Resolución 831 del 1 de septiembre de 1999.
- 3) La determinación de los contribuyentes que deben presentar las declaraciones tributarias de los impuestos administrados por la DIAN y de las retenciones en la fuente, a través del Sistema Declaración y Pago Electrónico, especificando los criterios bajo los cuales se incorporan los diferentes grupos de contribuyentes, facultad que corresponde a la DIAN y que fue ejercida mediante la Resolución 832 del 1 de septiembre de 1999 y que entró en vigencia el 15 del mismo mes con su publicación en el Diario Oficial 43705 de septiembre 15 de 1999.

De acuerdo con lo expresado en la Resolución 832, los criterios adoptados para el cumplimiento de los deberes y obligaciones tributarios por parte de los contribuyentes que se indican en la Resolución son el nivel de ingresos, volúmen de operaciones e importancia en el recaudo (art. 1).

3. Decreto 2685 de 1999

El Decreto en mención, de diciembre 29 de 1999, se refiere en varios de sus artículos a la sistematización de los procedimientos aduaneros, clave electrónica confidencial, procesamiento electrónico de datos, medios electrónicos y operaciones que se pueden efectuar a través de los mismos, entre ellas el ingreso y salida de mercancías al o desde el territorio aduanero nacional, presentación de las declaraciones, aceptación o rechazo de las mismas, determinación de la inspección, liquidación de tributos aduaneros y sanciones, levante de mercancías y, en general, todos los procesos de importación, exportación y tránsito de mercancías, incluido el pago a través de transferencia electrónica de fondos o cualquier sistema que otorgue garantías similares (artículo 1).

81

1. Resolución 1398 de 1999

En virtud de la resolución 1398 de junio 24 de 1999 de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, se autorizó la recepción de las declaraciones de importación y recibos de pago de tributos aduaneros en la Administración Especial de Aduanas de Santa Fe de Bogotá y en la Administración de Servicios Aduaneros Aeropuerto El Dorado de Santa Fe de Bogotá, bajo el esquema de transmisión de datos en línea, a través de conexión electrónica, utilizando el sistema informático aduanero Proyecto Siglo XXI.

Se trata de un programa piloto en el que se seleccionó a las entidades mencionadas de la ciudad de Santa Fe de Bogotá, y que dio inicio el 26 de julio de 1999 (artículo 7). Las personas morales autorizadas son las entidades financieras que en la fecha determinada por la DIAN cumplan los requisitos técnicos y administrativos exigidos por la norma. Sobre el particular, es importante destacar que en el

evento en que durante el desarrollo del programa piloto se presentaren declaraciones y pagos de tributos aduaneros a entidades que no estuvieren autorizadas para participar en el mismo, las declaraciones se tendrán como no presentadas (artículo 5).

2. Intangibles y Tributación

Las dificultades en la percepción física de los intangibles y las transacciones sobre los mismos a través del comercio electrónico dificultan su regulación en los sistemas jurídico tributarios. De otra parte, la multiplicidad de derechos que conforman el género intangibles es tan amplia que es difícil tratar la totalidad de los mismos bajo idénticos parámetros, por ello en este documento me referiré exclusivamente a dos bienes intelectuales, el software y el libro, para citar dos casos que plantean cuestiones diversas ante la regulación tributaria, enfatizando en los tributos aduaneros, tal como se indicó al inicio de este documento.

82 Las obras¹¹ bajo estudio suelen estar asociadas con el intelecto creador que posibilita su existencia y permite al mismo tiempo su expresión. Durante mucho tiempo esa forma se ha revelado verbalmente o a través de soportes físicos tangibles y comprensibles por el entendimiento a través del uso del lenguaje convencional. Este esquema ha evolucionado con la aparición de lenguajes de programación que permiten el contacto del hombre con la máquina; es el caso de los denominados código fuente y código objeto que permiten la lectura de textos por parte de los dos.

Esta evolución ha permitido que a través de lenguajes no convencionales y la evolución de la tecnología, los soportes físicos tradicionales tiendan a ser sustituidos por los medios magnéticos o digitales¹², que además de propiciar su fácil comunicación permiten

¹¹ Se entiende por obra "toda creación intelectual original expresada en una forma reproducible", signiando la definición que sobre la misma trae el Glosario de Derecho de Autor y Derechos Conexos de la OMPI.

¹² Una definición de "digital" puede leerse en www.nailinga.com: "A form of representation in which distinct objects, or digits are used to stand for something in the real world, so that counting and other operations can be performed precisely. Data represented digitally can be manipulated to produce a calculation, a sort, or some other computation. In digital electronic computers two electrical states correspond to the 1's and the 0's of binary numbers, which are manipulated by computer programs"

la reproducción o aprovechamiento en equipos de diverso género. Ejemplos de esta evolución que se describe pueden observarse en el libro y el software.

En el libro se combinan dos aspectos de una misma realidad: el *corpus mysticum* y el *corpus mechanicum*: la obra y el soporte que la incorpora; en el software es más difícil -no imposible- distinguir estos aspectos, en tanto que pueden combinarse o simplemente existir bajo formas de representación no convencionales que permiten su posterior incorporación en diversos soportes. Las dificultades que el acreamiento de las dos figuras presenta no son pocas al momento de determinar la normatividad tributaria aplicable, especialmente frente al comercio electrónico. Algunos de los aspectos involucrados se mencionan a continuación.

Los autores nacionales o extranjeros, siendo sujetos pasivos de la imposición directa, pueden resultar beneficiados con exenciones respecto de los ingresos que por concepto de derechos de autor perciban. Así mismo, con el fin de evitar la doble tributación en el pago de regalías por derecho de autor, existe una tendencia de los países a celebrar convenciones bilaterales e incluso a instancias de la Organización Mundial de Propiedad Intelectual, en Madrid (OMPI), el 13 de diciembre de 1979 se adoptó una convención multilateral tendiente a evitar la doble imposición de las regalías por derecho de autor, que entrará en vigencia una vez haya sido ratificada por diez países¹⁵.

83

Respecto del libro, la creación intelectual y la actividad editorial, algunas legislaciones han reconocido su importancia en la promoción de la educación y la cultura, finalidades que no son ajenas al legislador tributario y que pueden evidenciarse en la consagración de beneficios fiscales, no sucede así con el software, que siendo reconocido como obra para los efectos de la protección por la propiedad intelectual no ha merecido iguales miramientos que los concedidos al libro.

A nivel interno y por lo general, la actividad editorial está afecta al pago de impuestos y sólo si el legislador lo ha previsto hay lugar a

¹⁵ Conferencia diplomática, página 15. En Colombia la Ley 98 de 1993, artículo 21, dispone que "El gobierno nacional propenderá porque el país sea parte de los acuerdos o convenios internacionales tendientes a evitar la doble tributación en el pago de regalías por derechos de autor, correspondientes a las obras de carácter científico o cultural descritas en esta ley". Véase la pena amara que hasta el momento solo siete países la han ratificado la convención multilateral.

la concesión de beneficios fiscales que pueden comprender la obra en general o facetas de su incorporación en el soporte que la contiene.

Puede suceder que en el comercio convencional los editores gocen de beneficios tales como la exención del pago de impuestos directos (ej. renta), y que estos se condicionen al cumplimiento de unos requisitos, por ejemplo, que la edición y la impresión se realicen en el país que concede la exención. También la venta de libros puede estar exenta de impuestos indirectos (ej. IVA).

Pero además de lo que puede suceder al interior de un país, la vocación de las obras intelectuales para ser difundidas en cualquier lugar del mundo implica su comunicación y reproducción en lugares diferentes al de origen, actos que pueden suceder de diversas maneras y cuyas modalidades tampoco son ajenas a la ley tributaria. Así, la edición hecha en el país, de obras realizadas por residentes en el exterior y que generen regalías por derecho de autor puede o no conllevar la exención de impuestos directos.

- 84 En este mismo contexto, si la obra se realiza en el exterior y se pretende su explotación por usuarios o destinatarios ubicados en el territorio nacional, sería menester una licencia o autorización para el uso y explotación del bien incorporal o intangible (en el caso la obra), que podría ser considerada como servicio por la legislación tributaria y en consecuencia causar el impuesto correspondiente (por ejemplo el IVA).

2.1 La tributación aduanera

Ahora bien, en los aspectos que interesan para los efectos de este estudio, las políticas de impuestos en punto a las importaciones y las exportaciones pueden variar según el país de que se trate, puede suceder que un país tenga diferentes tributos para ambos casos o solo para uno. En Colombia, la política actual respecto de las exportaciones de mercancías considera libre de gravámenes los bienes **corporales muebles**¹⁴.

¹⁴ Para el caso de los libros se encuentran con referencias específicas en la Ley 34 de 1973, según la cual "La exportación de libros, revistas o folletos de carácter científico o cultural, estará exenta de todo gravamen y solo requerirá la presentación a los funcionarios de aduanas o de aduanas del respectivo registro o puertos de exportación expedida por la oficina correspondiente" (art. 7).

La importación¹⁵ ocasiona la imposición de derechos de aduana¹⁶ sin perjuicio del pago de otros impuestos a que haya lugar, me referiré exclusivamente a los gravámenes arancelarios. En Colombia el régimen vigente consagra gravámenes arancelarios a las importaciones, según clasificación de las mercancías en el sistema armonizado contenida en el Decreto 2317 de 1995, que en relación con las obras objeto de estudio dispone que tratándose de productos editoriales, según la partida 49.01, los libros **impresos** se encuentran exentos de arancel (cero arancel), también lo están del IVA, sin embargo, si la obra (el intangible) se ha fijado en un medio magnético o digital se le aplicaría la partida 85.24 alusiva a los **soportes para grabar o grabados o para grabaciones análogas**, que están gravados con un arancel del 5% y adicionalmente con el 16% de IVA.

Nótese que en relación con la partida 85.24 alusiva a los soportes para grabar, grabados o para grabaciones análogas, no se menciona el contenido del soporte grabado y bien puede suceder que este sea un bien, una obra bajo el régimen del derecho de autor - como lo son el libro y el software-, por lo que en una primera aproximación parece existir un trato desigual según el medio portante. En otras palabras, respecto de la obra literaria por excelencia, tendremos que el mismo bien ante el derecho recibe un trato distinto según que su fijación a efectos de difusión y reproducción se produzca en papel o en un soporte magnético.

85

Si a esta problemática le sumamos el modo de circulación o comercialización de la riqueza por medios alámbricos o inalámbricos, ejemplo de los cuales son las comunicaciones vía satelital, telefónica

¹⁵ La importación es entendida como la "acción de introducir en un territorio aduanero una mercancía cualquiera", véase WCO, *Glosario de Términos Aduaneros Internacionales*. La legislación Colombiana la define como "La introducción de mercancías de procedencia extranjera al territorio aduanero nacional. También se considera importación la introducción de mercancías procedentes de Zona Franca Industrial de Bienes y Servicios, al resto del territorio aduanero nacional en los términos previstos en este Decreto" (Decreto 2685 de 1999, artículo 1).

¹⁶ En Colombia, de conformidad con el Decreto 2685 de 1999, se entiende por derechos de aduana "Todos los derechos, arguensas, contribuciones, tasas y gravámenes de cualquier clase, los derechos antidumping o compensatorios y todo pago que se fije o se exija, directa o indirectamente por la importación de mercancías al territorio aduanero nacional o en relación con dicha importación, lo mismo que toda clase de derechos de timbre o gravámenes que se exijan o se cobren respecto a los documentos requeridos para la importación o, que en cualquier otra forma, tuviera relación con la misma. No se consideran Derechos de Aduana, el impuesto sobre las ventas, ni los impuestos al consumo causados con la importación, las sanciones, las multas y los recargos al precio de los servicios prestados", Artículo 1).

o por cable, como sucede con el comercio electrónico, tendremos que la obra ya no irá impresa en soporte de papel ni magnético, tampoco circulará por los canales comerciales convencionales y difícilmente atravesará las aduanas de los países pero en todo caso logrará su acceso al interior de los mercados. Se aplicarán en este caso las disposiciones aduaneras?

Como es sabido, las autoridades aduaneras son organismos dedicados al control y salida de mercancías de los territorios aduaneros. Continuando con nuestra distinción entre el *corpus mysticum* y el *corpus mechanicum*, debemos formular tres cuestiones a los efectos aduaneros, en primer lugar, se considera servicio o mercancía la obra literaria en estado de intangible?, de ser así, han de aplicarse las normas relativas a las importaciones o las exportaciones?, en el evento de respuesta positiva, sobre qué valor se debe calcular el tributo? Y finalmente, proceden los controles aduaneros sobre los intangibles? Las respuestas a estos interrogantes nos permitirán plantear con mayor facilidad la problemática del comercio electrónico de cara a los tributos aduaneros y ante los principios constitucionales.

86

La cuestión se ha debatido respecto del software, considerado por las convenciones internacionales en derecho de autor como obra literaria¹⁷, naturaleza que también comparte el libro¹⁸. En documento

¹⁷ El programa de ordenador es el resultado de una sucesión de etapas a través de las cuales se hacen contribuir a la solución de problemas concretos a través de su incorporación en un bien corporal, inicialmente un aparato o equipo que permita su maniobra. Al respecto, en el proyecto de disposiciones tipo para leyes en materia de derecho de autor de la OMPI, se lo define como "un conjunto de instrucciones expresadas mediante palabras, códigos, planes o en cualquier otra forma que, al ser incorporadas en un dispositivo de lectura automatizada y traducidas en impulsos eléctricos, pueden hacer que un ordenador - un aparato electrónico o similar apto para elaborar informaciones - ejecute determinada tarea u obtenga determinado resultado" (OMPI. Proyecto de disposiciones tipo para leyes en materia de derecho de autor, art 1, *infra* VII)

Después de muchas discusiones acerca de la manera más ajustada a derecho para la protección del software la gran mayoría de las legislaciones han dispensado su protección por la vía del derecho de autor, reconociendo su protección "como obras literarias". De esta manera se consigna además en el Tratado de la OMPI sobre Derecho de Autor (WCT) de 1996, cuando en el artículo 4 se dispone: "Los programas de ordenador están protegidos como obras literarias en el marco de lo dispuesto en el Artículo 2 del Convenio de Berna. Dicha protección se aplica a los programas de ordenador, cualquiera que sea su modo o forma de expresión".

En igual sentido, la normatividad Subregional Andina prevé en el artículo 23 de la decisión 351 del Acuerdo de Cartagena: "Los programas de ordenador se protegen en los mismos términos que las obras literarias. Dicha protección se extiende tanto a los programas operativos como a los programas aplicativos, ya sea en forma de código fuente o código objeto".

¹⁸ A nivel internacional, tanto en el Acuerdo Adpic como en el tratado de la OMPI sobre derecho de autor (WCT) de 1996, se prevé que los programas de ordenador, sean programas fuente o programas objeto, sean protegidos como obras literarias. No obstante no mencionarse expresamente en la Convención de Berna también se aplican dichas disposiciones teniendo en cuenta que la enunciación de obras que allí se hace es a título ejemplificativo y no taxativo (Mediante la Ley 565 de febrero 2 del 2000 se aprobó en Colombia el tratado de la OMPI sobre derechos de autor WCT).

40.116S V10-52 suscrito por J.M. Siegrist, Director del Comité Técnico de Valoración en aduanas de la Organización Mundial de Aduanas, en respuesta a cuestiones planteadas por Colombia, sobre el particular se manifestó lo siguiente:

1. Tradicionalmente se ha entendido por mercancía, "objetos tangibles, que se consideran, por regla general, como "bienes muebles corpóreos", no aplicándose por lo general a las ondas de radio o a los impulsos eléctricos que pasan en una línea de teléfono" (Pag 2, A-ii).

Adicionalmente, en el documento en cita se distingue entre la obra y el soporte que la contiene, para especificar que cuando la obra está contenida en un soporte físico, se sujeta a la regulación aduanera, a contrario sensu, en estado de intangible no hay lugar a la aplicación de dicha reglamentación. Así se expresa al manifestar que cuando el software se almacena en un objeto material, a este se le aplica la noción de mercancía aún cuando el propio software sigue siendo un intangible (Pág 2, A-iii y iv).

2. En referencia a la cuestión sobre las importaciones y las exportaciones, se trae a colación el glosario de términos aduaneros internacionales de la Organización Mundial de Aduanas que define el término importación como la "acción de introducir en un territorio aduanero una mercancía cualquiera". Esta acción de importación es la que ocasiona la imposición de derechos de aduana. (Pag 2, A-i). Consecuentemente, cuando la obra se encuentra materializada, fijada en un soporte tangible, habría lugar a la aplicación de las normas sobre importaciones.

Aunque no se trata en el documento en cita, por exportación se entiende la acción contraria, esto es la acción de sacar de un territorio aduanero una mercancía cualquiera¹⁹. Iguales consideraciones a las anotadas respecto de las importaciones serían aplicables a este supuesto.

¹⁹ La normatividad colombiana la define en el artículo 1 del Decreto 2685 de 1990 como "la salida de mercancías del territorio aduanero nacional con destino a otro país. También se considera exportación, además de las operaciones expresamente consignadas como tales en este Decreto, la salida de mercancías a una Zona Franca Industrial de Bienes y de Servicios...".

3. En punto a la pregunta sobre si se generan derechos de aduana como consecuencia de la importación relacionada con propiedad intelectual, se manifestó que "La transferencia de la propiedad intelectual a través de las fronteras no está sujeta de por sí, a derechos de aduana. Sin embargo, cuando la transferencia de la propiedad intelectual se realiza en forma material, se plantea la cuestión de los derechos de aduana". (Pag 2A-iv)

La situación expuesta nuevamente revela la problemática enunciada anteriormente respecto de los gravámenes arancelarios, habida cuenta que en el estado de la técnica, las obras pueden circular en el mercado como bienes tangibles en la modalidad de libros o en soporte tangible (cd-room, diskettes, etc), o a través de los medios propios del comercio electrónico directo y en todos los casos existirá un tratamiento fiscal y aduanero diferente²⁰.

A. El problema de la valoración

- 88 Como efecto de la distinción efectuada por la normatividad entre los bienes tangibles e intangibles se deriva otro problema que incide en la determinación del valor a pagar por el impuesto aduanero, se trata del valor en aduana de los soportes informáticos. Claro es para la Organización Mundial de Aduanas que si el intangible circula por cable o satélite no genera los derechos de aduana, máxime si se tiene en cuenta los acuerdos realizados al interior de la OMC, pero qué reglas han de aplicarse para el caso de soportes como el libro o los medios magnéticos? El valor del soporte o el valor de la obra?

²⁰ En el mismo sentido planteado por la Organización Mundial de Aduanas, la Circular interna No. 175 de 1998 de octubre 16 de 1998, emitida por la Subdirección de Control de Cambios de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, expresa: "Las transmisiones radiofónicas y telefónicas y el software no se clasifican en el sistema arancelario, el cual incorpora las mercancías que son objeto de comercio. Así mismo, la definición de mercancía no se aplica a las ondas de radio o a los impulsos eléctricos que se transmiten por las líneas telefónicas". (pag 2, 1); "Una transferencia de propiedad intelectual a través de las fronteras no está sujeta a derechos de aduana..." (pag 2, 1); "De esta manera, no hay importación de bienes, cuando el software sea transmitido por teléfono o satélite, vía internet o por otro medio electrónico. La subdirección técnica aduanera de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales ha concepuado al respecto, que no es viable hablar de valor en aduana respecto de un bien no corpóreo ingresado al país en las condiciones señaladas por lo que no se determinará en estos casos ninguna base gravable ni se generarán tributos aduaneros. Empero lo anterior tiene una excepción, pues se establecerá un valor en aduana en el evento en que el intangible o bien no corpóreo ingrese al país incorporado o grabado en soportes físicos, tales como cintas magnéticas o discos, etc., caso en el cual éstos reciben tratamiento aduanero como mercancías." (págs 1 a 3)

A efecto de dar respuesta a este interrogante, en mi opinión es necesario remitirse al Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, correspondiente al anexo IA: Acuerdos sobre el comercio de mercancías²¹, que forma parte a su vez del Acuerdo por el que se establece la Organización Multilateral de Comercio²², el cual establece las reglas de valoración para ser aplicadas de manera subsidiaria, en su orden, tomando como primera base el valor de la transacción (art 1.) y de no ser posible este, el valor de transacción de mercancías idénticas vendidas para la exportación al mismo país de importación y exportadas en el mismo momento que las mercancías objeto de valoración, o en un momento aproximado (Art. 2), entre otras.

Lo importante del acuerdo en relación con los derechos de propiedad intelectual es que de conformidad con el artículo 8 del mismo, para determinar el valor en aduana de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1, esto es, el valor de la transacción, se añadirán al precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas y, en la medida en que dicho valor no esté incluido en el precio realmente pagado o por pagar: ingeniería, creación y perfeccionamiento, trabajos artísticos, diseños, y planos y croquis realizados fuera del país de importación necesarios para la producción de las mercancías importadas (art 8,b,iv), circunstancias que además hacen que no puedan tenerse como mercancías idénticas o similares para los efectos de la aplicación de las reglas de valoración (art 15).

89

También se añadirán al precio, en la medida en que no estén incluidos: art 8,c) los cánones y **derechos de licencia** relacionados con las mercancías objeto de valoración que el comprador tenga que pagar directa o indirectamente como condición de venta de dichas mercancías. Sobre el particular, en la nota al artículo efectuada en el texto del acuerdo, se especifica que los cánones y derechos de licencia que se mencionan en el artículo 8, párrafo 1,c) podrán comprender, entre otras cosas, los pagos relativos a patentes, marcas comerciales y derechos de autor. Sin embargo, en la determinación del valor en aduana no se añadirán al precio realmente pagado o por pagar por las

²¹ Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII, GATT.

²² Aprobado mediante Ley URU de 1994, publicado en el Diario Oficial 41.637

mercancías importadas los derechos de reproducción de dichas mercancías en el país de importación (nota al artículo 8, párrafo 1c. página 23, ídem).

En relación con el valor en aduana, el acuerdo sobre inspección previa a la expedición²² referente a las actividades relacionadas con la verificación de calidad, cantidad, precio y/o la clasificación aduanera de las mercancías que vayan a exportarse al territorio del Miembro usuario (art. 1, 2), en punto a la verificación de precios, establece el deber, para la autoridades de inspección previa a la expedición, de tener debidamente en cuenta las condiciones del contrato de venta y entre otros factores, los derechos de licencias u otras tasas por concepto de propiedad intelectual, y los servicios prestados como parte del contrato si no se facturan habitualmente por separado... (art. 2, 20)

Si lo dicho en relación con los tributos aduaneros (gravámenes arancelarios) y la valoración del intangible a efecto del cálculo del impuesto es así, es notorio el hecho de un trato desigual con respecto a las obras bajo estudio, en dos aspectos, el comercio tradicional en los supuestos de distinción de los medios portantes y de otra parte, en las consecuencias del comercio electrónico. Ahora, la cuestión a determinar es si esta situación es lesiva o acorde con los principios constitucionales tributarios.

3. Formulación de la problemática en relación con los principios tributarios propuestos.

En este capítulo nos ocuparemos simplemente de mostrar con mayor precisión los problemas que en relación con los principios tributarios propuestos se presentan en la realidad anteriormente expuesta.

3.1 Como punto de partida en el planteamiento de los principios constitucionales, puede observarse que tanto la UE como el CFA de la OECD admiten que los principios que orientan la tributación en el comercio tradicional deben ser aplicados al comercio electrónico, la dificultad radica en

²² Acuerdo sobre inspección previa a la expedición, GATT.

determinar cómo aplicar al nuevo fenómeno las reglas existentes sin afectar dichos principios. En contraposición a esta postura, además del acuerdo temporal de los miembros de la OMC de no imponer derechos de aduana sobre las transmisiones electrónicas, muchos de los artífices del comercio electrónico consideran que sería mejor no ocuparse de su tributación y dar paso a lo que sería una zona libre²⁴.

Justamente este aspecto da lugar a nuestra investigación, en tanto que evidencia dos problemas concretos. Una primera cuestión radica en determinar si efectivamente el derecho tributario debe ocuparse del comercio electrónico y, en segunda instancia, si con la aplicación de iguales o distintos tributos a la realidad que se estudia se afectan los principios tributarios. Tal como se manifestó al inicio de este documento, la adopción de una política impositiva conlleva la determinación de continuar con los mismos tributos o la posibilidad de creación de uno nuevo. A continuación se presentan estos dos aspectos.

3.1.1 El derecho tributario ante nuevas realidades económicas

91

Quizá uno de los factores que más llama la atención al abordar el estudio de la problemática del comercio electrónico es la consideración de su novedad y la perplejidad ante los efectos que conlleva, así como el clamor de varios sectores de la economía que no son partidarios de una regulación tributaria²⁵.

Dicho planteamiento cuestiona si esta realidad económica se encuentra o no bajo el marco de la regulación existente y ha puesto en alerta a las autoridades tributarias en tanto que una disminución de los ingresos fiscales, previsible por el aumento del comercio electrónico, supone dificultades en la realización de las tareas propias del Estado.

Determinar si la regulación existente es aplicable, sugiere la respuesta a una pregunta, el comercio electrónico es una realidad comercial

²⁴ Sobre el particular puede leerse en "Advisory Commission on Electronic Commerce", vol I, páginas 22, 36, 39, 46 etc.

²⁵ La propuesta en este sentido es considerar internet como una zona libre de impuestos.

distinta a la tradicional? En caso positivo, hay lugar a la aplicación de las normas existentes o nos encontramos ante un vacío en el ordenamiento jurídico? En caso negativo, cómo aplicar las normas existentes?

3.1.2 Se afectan los principios tributarios con la aplicación de iguales o distintos tributos al comercio electrónico?

Otra de las dificultades que presenta la tributación al comercio electrónico es si el tributo debe corresponder a la regulación existente o, si por el contrario, amerita la creación de uno nuevo. La cuestión no deja de ser importante si se tiene en cuenta que de aplicar la regulación existente no son pocos los interrogantes que surgen, por ejemplo, a qué Estado debe tributarse, el de la residencia o el de la fuente?, puede considerarse que existe un establecimiento permanente en el ciberespacio?, en últimas, cómo aplicar la normatividad actual ante conceptos que eran ajenos a la realidad tributaria? Y más allá de esto, dicha aplicación es el resultado de una subsunción de los presupuestos de hecho en la norma, de una interpretación extensiva o de una aplicación analógica?

92

Algunos de los inconvenientes planteados han hecho pensar que quizá la mejor solución sea recurrir a la creación de nuevos impuestos, bien sobre las transacciones electrónicas, los equipos que las posibilitan, las telecomunicaciones u otros. Por supuesto, la respuesta de los partidarios de una zona libre no se ha hecho esperar, argumentando la inconveniencia de las medidas, por considerar que la neutralidad tributaria se afecta con la creación de tributos que no existen en el comercio tradicional.

Como se anotó al inicio de este documento, en las reuniones relativas al tema se ha reiterado que ante el desarrollo del comercio electrónico, es necesario que los sistemas tributarios garanticen dos objetivos: Certeza Legal y Neutralidad Tributaria, pero la pregunta sigue siendo, cómo lograrlo?

3.2. En relación con los intangibles las dificultades tampoco se hacen esperar y obsérvese, a los efectos aduaneros, el trato

desigual dado al libro cuando la obra se encuentra incorporada en éste como soporte tradicional, en soportes no convencionales como un diskette y como información digital a efecto de su circulación en internet.

Las provisiones en materia de los tributos aduaneros no permiten pasar desapercibido el alcance de la expresión mercancía y si ésta comprende las cosas incorpóreas. Pensando un poco en los efectos de la regulación aduanera, no será que la exclusión de los intangibles de dicha regulación supone una discriminación que afecta el comercio tradicional y que en últimas atenta contra la libre competencia por generar distorsiones en los mercados? Si se trata de garantizar neutralidad tributaria, se logrará por la vía de no considerar mercancías a las cosas incorpóreas?

Pero la problemática de los intangibles va más allá de la tributación aduanera y afecta el sistema tributario en general, según se les considere bienes o servicios. Cuál es la naturaleza de los intangibles? Debe esta incidir en el trato desigual frente a las cosas corpóreas?

93

En los términos expuestos parece ser que el problema podría plantearse en términos de garantizar la denominada en las reuniones internacionales como "neutralidad tributaria" bien sea que se considere aplicable en su totalidad el ordenamiento vigente o que sea necesaria la creación de nuevas figuras, incluso ante las diferencias derivadas de la naturaleza de las cosas corpóreas e incorpóreas.

Planteadas en estos términos la problemática, intentaremos dar una respuesta a partir de los principios constitucionales tributarios y en especial del principio de igualdad.

4. ANÁLISIS

El comercio electrónico, como su nombre lo indica, implica la realización de actividades de índole comercial a través de un medio no convencional, electrónico. Entre la amplia gama de actividades que pueden realizarse se encuentran las operaciones sobre cosas corpóreas e incorpóreas y la prestación de servicios.

A lo largo de la historia las formas de realizar negocios han ido cambiando al compás de la evolución y de la tecnología. El intercambio de bienes pasó de sistemas de economía perfecta a imperfecta, la satisfacción de necesidades a través de sistemas como el trueque tuvo que ceder ante la demanda creciente en pro de la satisfacción de necesidades, así mismo, el volumen de las transacciones y los requerimientos de agilidad y seguridad propios del comercio dieron lugar al surgimiento de la moneda y de entidades especializadas en promover de diferentes maneras la actividad mercantil.

En el pasado, en un mundo apegado a las cosas corporales, quizá hubiese resultado extraño hablar de mercados como el de valores o de la negociación de intangibles, pero la evolución ha hecho que se empiece a producir el tránsito de los sistemas de intercambio físico, a sistemas que aprovechan las ventajas de la información digital y análoga y que de la misma manera tienden a modificar las reglas de la presencia física por la presencia mayoritaria de las formas no convencionales que algunos han denominado "virtual".

- 94 En la historia del derecho gran dificultad ha representado la comprensión del significado de las cosas incorpóreas o intangibles tales como las nociones de derecho, poder y facultad, baste recordar la historia del derecho subjetivo²⁶, o incluso el reconocimiento de derechos como los del autor sobre las creaciones intelectuales o el del inventor sobre las invenciones, iuras que tan solo se fueron abriendo paso a medida que la evolución tecnológica se convertía en lesiva de los intereses correspondientes²⁷.

Esta evolución en las instituciones jurídicas cuestiona si en el caso del comercio electrónico nos encontramos ante una figura que requiere reconocimiento por parte del derecho o que se ajusta a las instituciones existentes. Vale la pena recordar que los negocios que se realizan a través de internet son eso, negocios, actos que corresponden a formas de vinculación tradicionales como la compraventa, permuta, prestación de servicios. Entonces, qué es lo diferente? A

²⁶ Sobre el particular véase VILLEY, Michel, "Estudios en torno a la noción de Derecho Subjetivo", páginas 176 a 181.

²⁷ Sobre el particular véase VILLALBA, Carlos, "La positivización del Derecho de Autor", página 59.

nuestro parecer, únicamente el medio a través del cual se realizan las mismas, un medio electrónico al que comúnmente se le denomina ciberespacio.

Modifica el medio en que se realizan las transacciones la naturaleza de éstas? NO. Y si esto es así, por qué tanta dificultad en aplicar la regulación existente? Sumado a las dificultades que se plantearon con anterioridad, tenemos que en materia tributaria, como rama autónoma del derecho, existen unos principios a los cuales se sujeta la realidad correspondiente, existe ajustamiento a tales principios? El medio en que se realizan los negocios afecta de manera distinta al ordenamiento jurídico?

Parece ser que el problema se presenta en dos ordenes, la interpretación de la ley y los principios constitucionales tributarios. En el primer caso, interesa destacar lo referente a la determinación de las situaciones y actos jurídicos que se encuentran bajo el radio de acción de la norma y, en el orden de los principios, su efecto en el sistema tributario y en el ordenamiento jurídico.

95

4.1 Interpretación de la Ley

Si lo dicho en relación con el comercio electrónico es cierto, esto es, que es comercio realizado en un medio electrónico que da como resultado lo que algunos llaman la aldea global, el ciberespacio o una realidad virtual generada por el efecto de la globalización de la comunicación, entonces la pregunta es, debe incluirse el medio a través del cual se realizan las transacciones como parte de los elementos del tributo o, por el contrario, nos encontramos ante la realización de los supuestos normativos?

De resultar positiva la primera cuestión, esto es que como parte de los elementos del tributo debiera mencionarse el medio que posibilita la realización de actividades bajo su radio de acción, necesariamente llegaríamos al problema de los principios tributarios²⁸, por ello preferimos iniciar el análisis directamente sobre la problemática de la

²⁸ En tanto que si se considera un elemento del tributo, debe venir definido por ley.

interpretación para en el caso de llegar a respuesta negativa abordar directamente la cuestión desde los principios constitucionales tributarios.

Bien sabido es que caracteriza a la ley la nota de generalidad y por tal razón, tal como expresan Gonzalez y Lejeune, “ni las normas pretenden contemplar toda la realidad (de ahí el absurdo problema de las lagunas del Derecho), ni aunque pretendieran podrían conseguirlo”²⁹, por tal razón, dos figuras estrechamente vinculadas son importantes a efecto de resolver nuestro interrogante: por una parte la interpretación propiamente dicha, y por otra, un criterio de integración normativo, esto es, la analogía.

Interpretar es “explicar o declarar el sentido de una cosa, y principalmente el de textos faltos de claridad”³⁰. La labor interpretativa en materia jurídica parte de la existencia de la norma cuyo sentido y alcance es necesario desvelar, de allí que debemos remitirnos a la norma y su contenido a efecto de descifrar si nos encontramos ante una labor de interpretación³¹.

96

Es generalmente reconocido que el presupuesto de hecho de la norma por la cual se instituye e identifica un tributo ha de constar de cuatro elementos: objetivo, subjetivo, espacial y temporal. Básicamente, y por no ser este el lugar dedicado a un estudio pormenorizado de estos elementos, puede decirse que el elemento objetivo consiste en “la situación de hecho o elemento de la realidad social tomado en consideración por la norma para configurar cada tributo”³², también denominado elemento material, en todo caso es indicador del “hecho, acto, negocio o situación que se quiere gravar”³³.

El elemento subjetivo se refiere a la relación del sujeto pasivo del impuesto con el elemento objetivo³⁴. El elemento espacial indica

²⁹ GONZALEZ, Eusebio y LEJEUNE, Ernesto. *Derecho Tributario I*, Página 116.

³⁰ Diccionario de la Lengua Española, Página 831.

³¹ Sobre el particular véase PÉREZ ROYO, Fernando. *Derecho Financiero y tributario*, página 89.

³² GONZALEZ, Eusebio, LEJEUNE, Ernesto. *Derecho Tributario I*, Página 198.

³³ MARTINEZ QUERALT, Juan Martín y Otros. *Derecho Tributario*, Página 126.

³⁴ Sobre el particular véase GONZALEZ, Eusebio y LEJEUNE, Ernesto. *Derecho Tributario I*, Página 199.

el lugar de realización del hecho imponible, en otras palabras, la delimitación del ámbito geográfico en el cual aquel producirá sus efectos y el elemento temporal determina el momento de realización del hecho imponible³⁵.

Obsérvese que varios de los elementos no presentan ningún inconveniente al analizarlos respecto del comercio electrónico. En cuanto al elemento objetivo se encuentra que los actos o negocios que se quiere gravar son reveladores de una capacidad económica en términos de renta o de gasto realizado en los procesos de circulación de bienes; el elemento subjetivo vinculará de forma idéntica al sujeto pasivo con el impuesto.

En cuanto al elemento espacial, se dice que el comercio electrónico se desarrolla en el ciberespacio, la verdad es que dicha denominación corresponde, a mi modo de ver, al efecto que se logra de utilizar un medio electrónico para la realización, entre otros, de actos y negocios mercantiles, quizá como un nuevo mercado³⁶. Entendido de esta manera, puede observarse que el comercio electrónico se desarrolla bien al interior de un país o vinculando ciudadanos de diversos Estados en torno a bienes, situación en la cual sería necesario remitirse a las convenciones internacionales pero de todas formas bajo el marco de vigencia de la ley en el espacio, sin que por ello pueda decirse que se sortea una dificultad que ofrece el comercio electrónico: en qué lugar se considera perfeccionado el acto?

97

El elemento temporal quizá genere algún inconveniente en punto a determinar si el hecho imponible se perfecciona en la misma forma y momento en el comercio tradicional y en el electrónico. En todo caso, si se considera que el ciberespacio es solo un medio para propiciar el comercio y no se encuentra dificultad en los elementos comentados, se entendería que los actos y negocios realizados estarían bajo la acción de los tributos existentes, directos o indirectos, según corresponda.

³⁵ Al respecto puede consultarse en MARTÍNEZ QUIRANTE, Julia y Otros, *ob cit.*, página 126 y 127, también en GONZÁLEZ Escobedo y LEJEUNE, Ernesto, *ob cit.*, Página 260 y en JARACH, Diana, *El Hecho Imponible*, páginas 164 yss.

³⁶ Entendido como "2. Sitio público destinado permanentemente, o en días señalados, para vender, comprar o permitir bienes o servicios... 5. Plaza o país de espacial importancia o significación en un orden territorial cualquiera". Diccionario de la Lengua Española. Página 961.

Ahora bien, si por el contrario se concluye que se trata de actos diferentes, forzoso será establecer si hay lugar a un supuesto de hecho no regulado por la norma a efecto de acudir, no a los criterios de interpretación sino a los criterios de integración normativa y especialmente a la analogía, ante la carencia de norma directamente aplicable. Es también generalmente aceptado que la analogía no puede considerarse fuente de derecho y que a partir de ella no pueden crearse tributos, pero la analogía responde a otra razón que quizá expresa mejor García Maynez al decir: "el fundamento de la integración analógica de las lagunas es un principio general de derecho: *el llamado de la igualdad sustancial*. Dicho principio suele expresarse así: *allí donde existe la misma razón jurídica debe existir la misma disposición*. Para que una laguna pueda llenarse por analogía no basta, pues, la simple semejanza del caso imprevisto con otro previsto por la ley; lo que justifica tal forma de integración es una razón jurídica común, es decir, válida para ambos casos"³⁷.

98 Lo dicho no quiere decir que exista actividad de creación en el resultado del proceso analógico, tal como lo expresan Gonzalez y Lejeune "el procedimiento analógico, si ha sido correctamente utilizado, no puede crear nada que no estuviera antes en la ley"³⁸ y esto es así en tanto que el supuesto no contemplado directamente por la norma guarda identidad de razón con un supuesto regulado³⁹.

Si se sostiene que no hay lugar a la interpretación extensiva, pero si a la analogía, debe determinarse el supuesto que guarda identidad de razón. La *eadem ratio*, en este caso concreto, atiende a que el legislador tributario considera imponible aquellos hechos reveladores de la riqueza, bien que se presenten de manera directa o indirecta y, para nadie es ajeno que la circulación de la riqueza a través del comercio electrónico evidencia la existencia de capacidad contributiva.

³⁷ GARCÍA MAYNEZ, Eduardo. *Filosofía del Derecho*. Página 311.

³⁸ GONZALEZ, Eusebio y LEJEUNE, Ernesto. *Derecho Tributario I*. Página 120.

³⁹ Expresado en el aforismo romano *Ubi eadem est ratio legis eadem est eius dispositio*. Lo importante en cada caso será determinar la identidad de razón. Sobre el particular puede consultarse GONZALEZ, Eusebio y LEJEUNE, Ernesto, *Op. cit.*, páginas 119 y ss., PÉREZ ROYO, Fernando. *Derecho Financiero y Tributario*, página 89 y ss. MARTÍNEZ QUERALT, Juan y otros. *Derecho Tributario*, páginas 137 y ss.

Si bien es cierto a veces resulta difícil distinguir entre el criterio de interpretación extensivo y el criterio de integración analógico, en este caso no deja de ser menos complejo porque por ambas vías quizá llegamos a la misma conclusión, el legislador cuando grava la circulación de la riqueza no tiene porque referirse a todos los medios a través de los cuales este hecho se produce. Entender lo contrario no solo atenta contra la lógica y contra todas las reglas de interpretación e integración normativas sino que resulta en un acto que vulnera los principios constitucionales tributarios y no tributarios, como veremos a continuación.

4.2 Los Principios Constitucionales

El derecho tributario como rama del ordenamiento jurídico no se sustrae de las consideraciones y principios propios del saber acerca del derecho. En este sentido pueden vislumbrarse tres aspectos vinculados a nuestro estudio: 1) Si el derecho tributario es derecho y a éste corresponden unos principios generales, en consecuencia, éstos le son aplicables. 2) en tanto que las ciencias se especifican por su objeto y el saber jurídico es ciencia, siendo diversas las perspectivas desde las cuales se aborda su objeto, son también diversas las ramas del derecho, de suerte que además de los principios generales existen principios especiales y 3) en cuanto que la ciencia jurídica es una, no puede desligarse el estudio de los principios correspondientes a cada rama del derecho respecto de los principios generales como tampoco de los correspondientes a las demás facetas de la realidad jurídica. 99

Bajo esta consideración, menester es hacer una breve alusión a los principios generales del derecho, de los cuales se dice que en un ordenamiento jurídico pueden cumplir funciones interpretativa, integradora y directiva. La existencia de estos ha sido bastante discutida no obstante su mención en las constituciones o en la codificación civil, especialmente, se cuestiona si con ellos se pretende hacer alusión a principios jurídicos universales, de un ordenamiento jurídico o solo de una rama del saber acerca del derecho⁴⁰.

⁴⁰ Sobre el particular GARCÍA MAYNEZ, Eduardo: *Filosofía del Derecho*, Páginas 311 y ss.

En cualquier caso, los principios generales son el fundamento, la razón de ser del derecho y de los ordenamientos, irradiando toda la actividad que en su interior se realice. Como no es éste el lugar para ocuparnos in extenso de esta materia, entre los principios se cuentan la seguridad jurídica, la buena fe y es reconocido como uno de los principios sobre los cuales se fundamenta todo ordenamiento jurídico el respeto por la dignidad de la persona humana.

Como consecuencia de lo anterior, también se erige en principio general de derecho la salvaguardia del núcleo de garantías mínimas sobre las cuales el ordenamiento jurídico pretende propiciar el respeto por la dignidad, principio y fundamento de derechos tales como la igualdad, la libertad, la seguridad jurídica y otros derechos fundamentales. Para ningún jurista es desconocido que su garantía es tan importante que se constituye en factor de análisis al momento de determinar la constitucionalidad de una norma.

100 Pero el saber acerca del derecho es bastante amplio y por ello la perspectiva desde la cual se estudia la realidad jurídica da lugar a las diferentes ramas que la conforman, de suerte que podemos hablar del derecho penal, civil, laboral, tributario, etc y si bien es cierto pueden existir puntos de conexión entre ellas, no menos cierto es que cada una se especifica por su objeto, perspectiva y principios, así podemos hablar de unos principios del derecho tributario, principios que pueden ser de naturaleza constitucional o legal.

Siguiendo la clasificación que efectúan González y Lejeune, en Derecho Tributario existen principios vinculados al ámbito de cómo se hace el derecho (legalidad y seguridad jurídica) y los que se reflejan sobre el contenido del derecho (generalidad y capacidad económica), en cuya explicación seguiremos los autores en mención⁴¹.

De acuerdo con los autores en cita, en virtud del principio de legalidad sólo pueden ser exigidos tributos que la ley haya creado y

⁴¹ Al respecto, GONZÁLEZ Eusebio, LEJEUNE Eusebio. *Derecho Tributario I*. Páginas 39 y 156. Otros autores consideran como principios constitucionales del ordenamiento tributario el principio de generalidad, igualdad, progresividad, capacidad económica, reserva de ley, véase MARTÍNEZ QUERALT, Juan y Otros. *Derecho Tributario*. Páginas 57 y ss. También PÉREZ ROYO, Fernando. *Derecho Financiero y Tributario*. Páginas 33 y ss.

en este sentido se advierte que su garantía puede ser el reconocimiento de los principios de certeza y objetividad en la tributación (igualdad ante la ley), así como garantía de la ausencia de discrecionalidad de la administración al momento de aplicar el tributo⁴², principio que se ha denominado reserva de ley cuando aspectos de la realidad se “reservan” exclusivamente a su regulación.

El principio de seguridad jurídica es también un derecho fundamental, con el cual se pretende que los destinatarios de las normas tengan un conocimiento tal de la ley que les permita orientar su conducta de conformidad con aquella y que los órganos del poder público les den correcta aplicación. Estas circunstancias se reflejan en la esfera de la certeza y de la interdicción de la arbitrariedad. Como manifestaciones de la certeza, se tiene la estabilidad del derecho, el suficiente desarrollo normativo dentro de la jerarquía de las fuentes y los remedios jurídicos a disposición del contribuyente. La interdicción de la arbitrariedad es el resultado de la acción del principio de jerarquía normativa⁴³.

Adicionalmente, se encuentran los principios alusivos al contenido del derecho, esto es, el principio de generalidad y de capacidad económica. Los autores en comento han entendido que “el principio de generalidad no está tanto dirigido a ordenar que *todos* deben contribuir a la financiación de las cargas públicas, cuanto a prohibir las exclusiones apriorísticas de cualquier tipo de personas, es decir, está dirigido a erradicar toda clase de privilegios e inmunidades fiscales”⁴⁴.

Finalmente, la capacidad contributiva, considerada como fundamento y medida de la imposición, hace alusión a la “aptitud para concurrir al sostenimiento de los gastos públicos”⁴⁵, aptitud que se revela cuando se es titular de una riqueza, la cual se ve reflejada en índices directos o indirectos, ejemplo de los primeros son la renta y el patrimonio y de los segundos la circulación de bienes⁴⁶.

⁴² GONZALEZ, Eusebio, LEJEUNE, Ernesto, Ob. Cit. Página 40.

⁴³ Ob. cit. Páginas 42 a 43.

⁴⁴ Ob. cit. Páginas 157, 158.

⁴⁵ Ob. cit. Página 158.

⁴⁶ Sobre el particular véase GONZALEZ, Eusebio, LEJEUNE, Ernesto, Ob. cit. Página 158 y ss.

Planteados a grosso modo los principios constitucionales tributarios, no sorprendería que a esta altura el lector se preguntará de qué manera inciden en la problemática del comercio electrónico de los intangibles. Antes de entrar en el estudio de la misma, permítaseme recordar algunos de los aspectos tratados anteriormente.

4.2.1 Se ha tomado como punto de partida en relación con los intangibles, la tributación aduanera. A partir de allí se concluyó que las obras intelectuales reciben un trato tributario diferente según que la obra se encuentre incorporada en soporte de papel, en diskette u otro soporte grabado o que circule como información digital a través del comercio electrónico. Esta diferencia radica básicamente en que en el primer caso no pagará arancel, en el segundo lo pagará en un 5% y adicionalmente el 16% de IVA y en el último caso tampoco pagará aranceles.

102 Adicionalmente se mencionó que, a efecto de la valoración en aduana, cuando una mercancía es introducida en un medio físico en un territorio aduanero, si tiene un componente intangible, el mismo debe tomarse como parte del precio a efecto de determinar la base sobre la cual se calculará el impuesto, pero si el intangible ingresa como tal, a través de un medio electrónico, no estará sujeto a los derechos de aduana.

4.2.2 Lo dicho quizá nos acerca un poco más al tema de los principios, pero aún es necesario referirnos a otro aspecto que quedo planteado con anterioridad y que incide en nuestra respuesta, ameritan los intangibles objeto de nuestro estudio (el libro y el software) un trato diferente al de las cosas corporales?. Recordemos que si la introducción de mercancías es la que ocasiona los derechos de aduana, por lo menos una referencia mínima debemos efectuar a este aspecto.

Siguiendo a Basaldua, puede observarse que la aduana es una Institución cuyos orígenes pueden reconocerse en las primeras civilizaciones y cuya preocupación consistía básicamente en controlar la entrada y salida de objetos sobre los cuales ejercían jurisdicción bien para impedir esa entrada o salida o para percibir tributos por tales hechos⁴⁷. De igual modo, el autor explica que en relación con las

⁴⁷ *Op cit.*, página 15.

polis griegas, más que la introducción o la extracción de las mercancías a través de las fronteras, parece que se tenía en consideración la entrada o salida de la ciudad o en su caso el acceso a la plaza del mercado o a un punto determinado⁴⁸.

En el acápite 2, se mencionó que en Colombia a los fines aduaneros se toma la clasificación de la mercancía en el sistema armonizado, por su parte según el concepto del Director del Comité de Valoración de la WCO, tradicionalmente se ha entendido por mercancía, "objetos tangibles, que se consideran, por regla general, como "bienes muebles corpóreos", no aplicándose por lo general a las ondas de radio o a los impulsos eléctricos que pasan en una línea de teléfono" (Pag 2, A-ii).

Como puede observarse, la expresión mercancía es un elemento fundamental en el derecho aduanero y vale la pena preguntarse si a través de la historia únicamente se ha entendido como referida a los bienes corporales muebles. El autor en comentario sobre el particular expresa que la mercadería constituye el objeto del tráfico internacional e indica que "puede comprobarse que desde la aparición de las primeras regulaciones orgánicas de la materia aduanera el vocablo "mercadería" fue empleado con un alcance muy amplio, para referirse a todos los objetos susceptibles de ser importados o exportados⁴⁹.

103

Indagando un poco más en la noción de mercancía, la enciclopedia Universal Ilustrada Europeo Americana indica que "En general, es toda cosa útil y permutable que se destina a las operaciones del comercio. En las dos primeras condiciones coincide con el objeto de la relación jurídica en general. La tercera es la que constituye su carácter distintivo como objeto de la relación jurídica mercantil. Dedúcese de lo anterior que si bien toda mercancía es una cosa, no toda cosa es una mercancía, ya que esto último dependerá de que se destine a la práctica de operaciones comerciales; a su vez, una simple cosa puede cambiarse en mercancía.

En los tiempos modernos se ha planteado la cuestión de si toda cosa que reúna las tres condiciones indicadas será una mercancía, sin

⁴⁸ Ob cit. página 21.

⁴⁹ BASALDUA, Ricardo Javier, Derecho Aduanero, Páginas 53 y ss. distinguir entre corporales e incorpóreas, muebles e inmuebles. Antiguamente se creía que las cosas incorpóreas no podían ser mercancías; pero actualmente está desechada semejante limitación."

distinguir entre corporales e incorpales, muebles e inmuebles. Antiguamente se creía que las cosas incorpales no podían ser mercancías; pero actualmente está desechada semejante limitación...⁵⁰

Hoy día nadie podría negar que los bienes incorpales también son objeto de comercio, tan valiosos o más que las cosas corporales. A la final lo importante no es si quiera el medio portante sino la obra que involucra, que es propiamente la cosa incorporal que puede plasmarse en papel o de cualquier otra manera. Así las cosas, si las mercancías consisten en cosas que son objeto de comercio y los ordenamientos jurídicos en su totalidad reconocen la existencia de cosas corporales e incorpales, entonces, porque se da un trato diferente en la regulación aduanera? Quizá el control se haga un poco más difícil pero esto puede ser una cuestión eminentemente temporal.

104 Nuevamente parece ser que el medio influye en la configuración del tributo, sumado a que no hay un paso por las fronteras, permite entender la situación actual y sin embargo, vale la pena preguntarse, cuál es el efecto de dicha situación en el comercio? me refiero a que en todo caso se presenta la introducción de la cosa incorporal en un mercado. Tal como ya se expresó, en la antigüedad lo que preocupaba no era el tránsito por las fronteras sino el ingreso de objetos en las ciudades, los mercados o plazas determinados.

En las reuniones que han abordado la problemática del comercio electrónico se ha querido que su regulación tributaria responda a dos aspectos básicos, por una parte a los principios tributarios tradicionalmente aceptados y por supuesto a criterios de neutralidad y certeza y por otra, a un estímulo del comercio electrónico.

En los términos expuestos tal vez valga la pena reflexionar un poco sobre los efectos de la realidad planteada. No puede negarse que en el supuesto de circulación de la riqueza por medios electrónicos⁵¹ la no configuración de la obligación tributaria supone una ventaja competitiva respecto del comercio tradicional y en este sentido se observan tres riesgos: 1) el incremento del número de operaciones

⁵⁰ Enciclopedia Universal Ilustrada Europeo Americana, página 802.

⁵¹ Vale la pena anotar que no se utiliza la expresión virtual en tanto que la circulación es real, tan real que llega a su destino final y posibilita su uso.

a través de los medios electrónicos a fin de no pagar el impuesto, 2) como consecuencia de lo anterior, la afectación de los presupuestos estatales por disminución de los ingresos tributarios, toda vez que las políticas de importación y exportación no serán suficientes para el control del comercio electrónico y 3) El comercio tradicional resultará perjudicado si no se le conceden iguales o similares prerrogativas que las del comercio electrónico.

Dos circunstancias son importantes a los efectos de nuestro estudio, por una parte, igual consecuencia en el comercio electrónico y en el tradicional: la introducción del intangible al mercado, por otra, desigualdad de trato ante la introducción del mismo según el medio portante. Si la problemática en las reuniones tributarias se expresa en términos de garantizar la neutralidad tributaria, por qué mejor no acudir a los principios jurídicos y verificar que ante la existencia de capacidad económica, evidente en la circulación de bienes a través del comercio electrónico, es necesario garantizar la igualdad ante la ley?

Si de conformidad con el principio de legalidad sólo pueden ser exigidos tributos que la ley haya creado ya se ha mostrado que el comercio electrónico no se sustrae de la regulación existente (por la vía de la subsunción, interpretación extensiva o de la analogía) y en todo caso, en el evento de considerarse una zona libre representa una afectación del principio de igualdad ante la ley con consecuencias en otras esferas del derecho, 105

El principio de seguridad jurídica de alguna manera también resulta lesionado en tanto que la falta de claridad en la política gubernamental genera incertidumbre sobre la forma en que la ley debe ser aplicada por sus destinatarios. Respecto del principio de generalidad, la exclusión del comercio electrónico representa una discriminación en relación con los comerciantes de los mercados tradicionales.

De lo dicho surge otra consecuencia, no sólo se produce una afectación de los principios tributarios, la exclusión del comercio electrónico sobre intangibles de la regulación aduanera y la incorrecta distinción entre el *corpus mysticum* y el *corpus mechanicum* suponen una desigualdad que afecta el comercio tradicional y la libre com-

petencia, generando distorsiones en los mercados, en detrimento de los principios de otras áreas del ordenamiento jurídico.

En un resultado siempre idéntico, la introducción de cosas (corporales e incorporales) a un mercado, por qué aplicar báremos distintos? Tal como expresa Recassens Siches, las desigualdades jurídicas solo deben fundarse en aquellas desigualdades de hecho que son relevantes para la Justicia en determinadas situaciones jurídicas⁵², desigualdades que solo permitirán la vigencia del principio de igualdad proporcional, lo propio de la justicia distributiva: "Tratar igual a los iguales y tratar desigual a los desiguales"⁵³.

106

Quizá, siguiendo a Lejeune, sea necesario considerar la igualdad como criterio de concreción de las obligaciones tributarias⁵⁴ y cuya medida pueda encontrarse en la capacidad contributiva, así las cosas, sea que se determine que los tributos existentes son exigibles en virtud de la legislación vigente o que se considere necesario crear uno nuevo que supere las dificultades planteadas y de respuesta a los retos de la tecnología, urge garantizar la igualdad de los ciudadanos ante la ley y evitar que ante situaciones de desigualdad material también se afecten otros principios constitucionales de otras ramas del ordenamiento jurídico como lo es la libre competencia, de lo contrario, sólo puede hablarse de un total quebrantamiento de los principios constitucionales tributarios y especialmente de una afectación en la seguridad jurídica y la garantía de igualdad.

Son muchas más las cosas que se podrían decir en relación con los principios y quisiera poder referirme a todas ellas, lamentablemente éste es tan sólo el juicio de un aspecto al que quisiera referirme en mi investigación doctoral, muchos problemas quedan planteados, tantos como abundante en signos es el panorama del reto que se impone.

⁵² SICHES, Recassens. *Tratado General de Filosofía del Derecho*, Página 590.

⁵³ Sobre el particular véase HERVADA, Javier. *Leciones Propedéuticas de Filosofía del Derecho*, Página 220.

⁵⁴ LEJEUNE VARCANCEL, Ernesto. "Aproximación al Principio Constitucional de Igualdad Tributaria", Página 205 y ss.

BIBLIOGRAFÍA

Direcciones electrónicas

Documento web: "A European Initiative in Electronic Commerce. Communication to the European Parliament, the Council, the Economic and Social Committee and the Committee of the Regions". Publicado el 15 de abril de 1997. Disponible en: <http://www.ispn.cec.be/Ecommerce>

Documento web: "Le commerce électronique". No. 1 Publicado en 1997. Disponible en: <http://www.oecd.org/e-comm>

Documento web: "Le commerce électronique, Les défis pour les autorités fiscales et les contribuables". Disponible en: <http://www.oecd.org/dsti/iecp/e-comm/top.htm>.

107

Documento web: "Dismantling the Barriers to Global Electronic Commerce". Disponible en: <http://www.oecd.org/dsti/sti/it/ec/prod/dismantl.htm>.

Documento web: Advisory Commission on the Electronic Commerce. Vol I publicado en 1999. Disponible en <http://www.ecommercecommission.org/0622tr1.htm>

Documento web: Advisory Commission on the Electronic Commerce, Vol II publicado en 1999. Disponible en <http://www.ecommercecommission.org/0622tr2.htm>

Diccionarios

Diccionario de la Lengua Española (1992). Madrid: Real Academia Española.

Enciclopedia Universal Ilustrada Europeo Americana (1917). Madrid - Barcelona: Espasa Calpe S.A.

Glosario de Derecho de Autor y Derechos Conexos (1980). Ginebra: Organización Mundial de Propiedad Intelectual.

Glosario de términos aduaneros internacionales (1996). Bruselas: Organización Mundial de Aduanas.

Glosario de términos en Ingeniería, disponible en <http://www.netlingo.com/>

Documentos internacionales

AA.VV. (1998) "Electronic Commerce and International Income Taxation" en las memorias del 52º Congreso Anual de la IFA. Londres: IFA.

Organización Mundial de Propiedad Intelectual (1989): Proyecto de disposiciones tipo para leyes en materia de derecho de autor, documento C/MPC/I/2-II. Ginebra: OMPI.

- 108 Siegrist, J.M. (1996): Documento 40.116S V10-52, de la Dirección del Comité Técnico de Valoración en aduanas. Bruselas: WCO.

Convenciones internacionales

Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994. documento MTN/FA II-A1A-9, Secretaría del GATT.

Acuerdo sobre inspección previa a la expedición, documento MTN/FA II-A1A-10, Secretaría del GATT.

Convención multilateral tendiente a evitar la doble imposición de las regalías por derecho de autor, Madrid, 13 de diciembre de 1979, Acta Final de la Conferencia, Boletín de derechos de autor. Unesco, No. 1 - 2, 1980

Convenio de Berna para la Protección de las Obras Literarias y Artísticas, Organización Mundial de la Propiedad Intelectual. Ginebra, 1995.

Decisión 351 del Acuerdo de Cartagena. Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena. Lima - Perú, 1993.

Tratado de la OMPI sobre Derecho de Autor (WCT), OMPI. Ginebra, 1996.

Legislación

Ley 34 de 1973. República de Colombia. Diario Oficial No. 34012.

Ley 98 de 1993. República de Colombia. Diario Oficial No. 41151.

Ley 170 de 1994. República de Colombia. Diario Oficial No. 41.637.

Ley 527 de 1999. República de Colombia. Diario Oficial No. 43673.

Ley 565 del 2000. República de Colombia. Diario Oficial No. 43883.

Decreto 2666 de 1984. República de Colombia. Diario Oficial No. 39402.

Decreto 1144 de 1990. República de Colombia. Diario Oficial No. 39402.

Decreto 1909 de 1992. República de Colombia. Diario Oficial No. 40678.

Decreto 2317 de 1995. República de Colombia. Diario Oficial No. 42172.

Decreto 1487 de 1999. República de Colombia. Diario Oficial No. 43.667

Decreto 2685 de 1999. República de Colombia. Diario Oficial No. 43.834

Resoluciones

Resolución 2472 de 1999 . República de Colombia. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, Diario Oficial No. 43767.

Resolución 1398 de 1999 . República de Colombia. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Diario Oficial No. 43627.

Resolución 832. República de Colombia. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Diario oficial 43705

Resolución 831. República de Colombia. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Diario oficial 43705.

Doctrina

BASALDUA, Ricardo Javier (1992) Derecho Aduanero. Argentina: Abeledo Perrot.

GARCÍA MAYNEZ, Eduardo (1996) Filosofía del Derecho. México: Editorial Porrúa.

GONZALEZ, Eusebio. LEJEUNE, Ernesto (1997) "Derecho Tributario I". España: Plaza Universitaria Ediciones.

110

HERVADA, Javier (1995) "Lecciones Propedéuticas de Filosofía del Derecho". 2ª. Edición. España : Eunsa.

JARACIL, Dino (1996) "El hecho Imponible" 3ª. Reimpresión. Argentina: Abeledo Perrot.

LEJEUNE VARCANCEL, Ernesto (1989) "Aproximación al Principio Constitucional de Igualdad Tributaria", en A.A.V.V. Principios Tributarios Constitucionales. México: Tribunal Fiscal de la Federación, Universidad de Salamanca, Instituto Cultural Domecq.

MARTINEZ QUERALT, Juan Martín. LOZANO, Carmelo y POVEDA, Francisco (1998) "Derecho Tributario". España: Aranzadi.

OTTEN, Adrian (1999) "Work of the World Trade Organization". Suiza: OMPI. (Conference on electronic commerce and intellectual property, septiembre 14 al 16).

PEREZ ROYO, Fernando (1997) "Derecho Financiero y Tributario". Parte General. 7ª. Edición. España: Civitas.

SICHES, Recasens. "Tratado Gneral de Filosofía del Derecho" 7ª. Edición. México : Porrúa.

SUBDIRECCIÓN DE CONTROL DE CAMBIOS DE LA DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES (1998). Circular interna No. 175 de octubre 16: Colombia.

VILLALBA, Carlos A. (1997) "La positivización del Derecho de Autor". publicado en III Congreso Iberoamericano sobre Derecho de Autor y Derechos Conexos. Tomo I. : Montevideo : República Oriental del Uruguay, OMPI, IIDA.

VILLEY, Michel (1976) "Estudios en torno a la noción de Derecho Subjetivo". Chile: Ediciones Universitarias de Valparaíso.