

LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN UN MUNDO ELECTRONICO¹.

Silvia Guadalupe Catinot²

1. Consideraciones Generales.

Si bien puede afirmarse que el comercio electrónico se inició con las ventas telefónicas y por catálogo a través de CD Rom, es con la explosión del fenómeno "Internet" que adquiere un mayor auge, al producir un cambio en el comercio global, tanto en su organización como en su forma de actuar.

Internet, la mayor red de comunicación del mundo, apareció como un proyecto de estrategia militar financiado por el Advanced Research Projects Agency, y constituyó el origen de la Arpanet, red que había sido creada en 1969 por el Departamento de Defensa de los Estados Unidos. La idea original fue crear una red que interconectara centros de investigación y tecnología que eran puntos estratégicos para el país durante la Guerra Fría, los que debían ser preservados en caso de bombardeos en un ataque nuclear.

A partir de entonces, durante décadas, la utilización de Internet fue restringida a las instituciones de enseñanza e investigación. Desde los años '80, con la evolución de las computadoras personales, su utilización ha ido in crescendo.

Entre los cambios operados en el comercio global como consecuencia de la irrupción de Internet, pueden mencionarse: (i) la desaparición de los límites geográficos en los negocios electrónicos; (ii) la sustitución de numerosos elementos que participan en el comercio tradicional, por transacciones electrónicas; (iii) un incremento en la competitividad de los oferentes de productos y servicios en la red; (iv) la reducción y supresión, en algunos casos, de los canales de distribución; (v) la reducción de los costos de producción y comercialización de los bienes; (vi) la aparición de nuevas oportunidades de negocios (vgr. servicios de información en línea, servicios de directorios, servicios de contactos, etc.) y (vii) una mejora en la calidad de los servicios de pre y posventa.

Esta nueva modalidad de comercio presenta en la actualidad numerosas oportunidades y cambios, tanto para los contribuyentes como para las autoridades fiscales.

En el presente trabajo, es mi intención exponer las acciones que la Administración Federal de Ingresos Públicos ("AFIP") viene desarrollando a fin de dar respuesta a este fenómeno y beneficiarse de las ventajas que otorga la implementación de las nuevas tecnologías.

Atento a ello, resulta necesario precisar, en primer término, el alcance del concepto "comercio electrónico".

2. Concepto. Clasificación.

Entendemos por "comercio electrónico" al conjunto de aquellas transacciones comerciales y financieras realizadas a través del procesamiento y la transmisión de información, incluyendo texto, sonido e imagen. Dicha información puede ser el objeto principal de la transacción o un elemento conexo a ella.

Como puede apreciarse, la definición es amplia e incluye cualquier forma de

¹ Este artículo fue publicado en la Revista Doctrina Tributaria Errepar del mes de Noviembre de 2005.

² Estudio Catinot & Co.

transacción de negocios, en la cual las partes interactúan electrónicamente en lugar de hacerlo en forma física. Establecer contacto con clientes, intercambiar información, vender, realizar soporte pre y posventa, efectuar pagos electrónicos y distribución de productos son algunas de las formas de negociar electrónicamente.

El comercio electrónico es un subconjunto de la sociedad de la información, en la cual las nuevas tecnologías, en particular el uso de la red, se aplican a transacciones comerciales de contenidos muy diferentes, realizadas tanto entre empresas (*business to business*) o entre empresas y consumidores privados o públicos (*business to consumers* o *business to administrations*).

Cuando nos referimos a dicho fenómeno, nos podemos estar refiriendo a lo que se conoce como comercio electrónico directo o indirecto. El comercio electrónico indirecto es aquél en el que los bienes comercializados necesitan ser enviados a través de canales tradicionales de distribución (por ejemplo, envío postal y servicios de mensajería), mientras que el directo es aquél donde el pedido, pago y envío de los bienes intangibles y/o servicios se produce a través de la web (como por ejemplo, programas informáticos, servicios de información, etc.).

Cualquiera sea la definición del término “comercio electrónico”, amplia o restrictiva³, nos enfrentamos ante un fenómeno novedoso que lógicamente influye en la fiscalidad, siendo el comercio electrónico directo el que reviste mayor interés en esta materia.

Por otra parte, cabe señalar que las transacciones de "comercio electrónico" pueden ser efectuadas, entre distintos sujetos:

a) Entre empresas o “*business to business*”.(B2B)

Las empresas pueden intervenir como usuarias –compradoras o vendedoras- o como proveedoras de herramientas o servicios de soporte para el comercio electrónico –v.gr. instituciones financieras, proveedores de servicios de internet, etc.-.

b) Entre empresa y consumidor o “*business to consumers*”.(B2C)

Las empresas venden sus productos y prestan sus servicios a través de un sitio web a clientes que los utilizarán para su uso particular.

c) Entre consumidor y consumidor o “*consumers to consumers*”.(C2C)

Es factible que los consumidores realicen operaciones entre sí, tal es el caso de las operaciones de remate en línea.

d) Entre consumidor y administración o “*consumers to administrations*” .(C2A)

Los ciudadanos pueden interactuar con las Administraciones Tributarias a efectos de realizar la presentación de las declaraciones juradas y/o el pago de los tributos, obtener asistencia informativa y otros servicios.

e) Entre empresa y administración o “*business to administrations*”. (B2A)

³ Ello en función a si se considera que una operación de comercio electrónico es aquella en la que todas las etapas inherentes a la misma se realizan o no a través de una web, respectivamente (ej: publicidad, pedido, entrega, pago, y servicios por venta).

Las administraciones públicas actúan como agentes reguladores y promotores del comercio electrónico y como usuarias del mismo (vgr. Contrataciones Públicas -Dto. N°436/00 BO: 5/6/00, por medio de la cual se autoriza al Sector Público a efectuar compras informatizadas).

3. Evolución del comercio electrónico en la Argentina.

El comercio electrónico crece aceleradamente en la Argentina. En el año 2000 se vendieron 24,3 millones de dólares a través de esta vía, con el segmento “*business to consumers*”.

Cabe destacar que la expectativa para el año 2005 es que el volumen de transacciones electrónicas ascienda a 1.800 millones de dólares.

A efectos de visualizar el crecimiento del comercio electrónico en nuestro país, pueden observarse los datos contenidos en los cuadros que se exponen a continuación:

Datos Estadísticos de Argentina	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005
Usuarios de Internet (mi)							
Usuarios Internet activos (mi)	1,2	2,4	3,65	4,1	5,7	7,56	9,9
Celulares (mi)	4	6,6	7,2	6,7	7,7	13,1	15
Teléfonos fijos (Mi)	7,8	8,1	8,4	7,9	7,7	8,1	8,2
Acessos de internet con banda ancha (millones)	NS	NS	0,1	0,13	0,24	0,48	0,8
E-Commerce (US\$bi)							
B2C (US\$Mi) (US\$ 1=\$2,95)	NS	23,4	79,2	240	518,7	996,6	1800
% gastos de publicidad total							
Gastos en IT (US\$MI)	3.840	4.220	3.690	1.100	1.641	1.980	2.252

* NS: No Significativo

Fuente: Cámara Argentina de Comercio Electrónico
(<http://www.cace.org.ar/cace/novedades35/estadisticas.shtml>)

4. Aspectos tributarios referidos al comercio electrónico.

A mediados de 1998 se creó en el ámbito del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos, un Grupo de Trabajo sobre Comercio Electrónico y Comercio Exterior (el “Grupo de Trabajo”). En este grupo participaron distintos sectores del gobierno relacionados con el tema.

Con posterioridad a la celebración de la primer reunión plenaria, se invitó a participar a otros organismos del gobierno relacionados con el tema bajo análisis, entre ellos, al Ministerio de Relaciones Exteriores y Comercio internacional, al Ministerio de Justicia, a la Secretaría de Comunicaciones, a la Secretaría de la Función Pública, a la Secretaría de la Pequeña y Mediana Empresa y al Banco Central de la República Argentina.

El objetivo de ese Grupo de Trabajo fue examinar las implicancias de las distintas modalidades del comercio electrónico en la Argentina y los requerimientos que ellas plantean en materia de políticas públicas, partiendo de la premisa de que a las operaciones de comercio electrónico deberían aplicarse los mismos principios de imposición que rigen respecto del comercio tradicional⁴.

El citado Grupo de Trabajo se encontraba dividido en cinco subgrupos de trabajo temáticos a saber: comercial, legal, tributario, financiero y tecnológico.

Debe destacarse que al Subgrupo de Asuntos Tributarios le correspondió la tarea de analizar el impacto en la recaudación fiscal como consecuencia del avance de las operaciones de comercio electrónico. En tal sentido, dicho subgrupo se abocó, en primer término, al estudio del fenómeno de la elusión y la evasión tributaria como factor de distorsión del comercio electrónico, así como la situación impositiva y aduanera de los bienes intangibles y los servicios, todo esto en el marco de la legislación vigente y de los compromisos internacionales asumidos.

En el mes de septiembre de 1998, el mencionado Grupo de Trabajo presentó el Primer Informe de Progreso sobre Comercio Electrónico y Comercio Exterior, aprobándose el mismo mediante la Resolución N° 412/99. En dicho informe se analizaron, entre otros temas, el alcance, la caracterización y la potencialidad del comercio electrónico en el comercio exterior.

El Segundo Informe de Progreso fue aprobado por el Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos en fecha 19 de octubre de 1999 mediante el dictado de la Resolución N° 1.248⁵; complementando las conclusiones a las que se arribara en el informe citado en el párrafo anterior.

En esta oportunidad, el Subgrupo de Aspectos Tributarios efectuó un análisis del comercio electrónico y de las distintas modalidades de imposición, destacándose que resulta sumamente importante la distinción entre comercio electrónico directo e indirecto. Ello en virtud de que, el primero involucra bienes inmateriales que se transmiten por la red, mientras que el segundo, no guarda diferencia alguna con las ventas telefónicas. En atención a ello,

⁴ Dichos principios son los siguientes:

a) Principio de neutralidad: La tributación debe perseguir la neutralidad y equidad entre las formas de comercio electrónico y las convencionales. Este principio rechaza la imposición de gravámenes nuevos o adicionales sobre las transacciones electrónicas y simplemente requiere que el sistema fiscal trate a los ingresos derivados de éstas en forma equitativa y con independencia del medio utilizado.

b) Principio de eficacia: El costo de las obligaciones fiscales para el contribuyente, así como los costos administrativos para las autoridades tributarias, deberían ser minimizados tanto como sea posible. La tecnología de la información ofrece grandes oportunidades para mejorar la relación fisco-contribuyente. A título de ejemplo, puede mencionarse la posibilidad de que el contribuyente efectúe las presentaciones de declaraciones juradas de impuestos y su pago desde su oficina o su casa, durante las 24 horas, eliminando así demoras en la atención.

c) Principio de Seguridad y Simplicidad: Las normas fiscales deberían ser claras y fáciles de entender con el fin de que los contribuyentes puedan anticipar las consecuencias fiscales antes de realizar una transacción; esto incluye la información de cuándo, cómo y dónde hay que contabilizar el impuesto.

d) Principio de eficiencia e Imparcialidad: La tributación debería producir la recaudación justa en el momento oportuno. Las posibilidades de evasiones y elusiones de impuestos deberían ser minimizadas y correspondería proporcionar medidas para contrarrestarlas.

e) Principio de Flexibilidad: Los regímenes fiscales deberían ser flexibles y dinámicos para asegurar que están al día con respecto de los desarrollos tecnológicos y comerciales.

⁵ Los informes que se aprobaron por medio de la presente Resolución pueden consultarse en la página <http://www.mecon.gov.ar>.

se consideró necesario definir adecuadamente cada uno de los contratos involucrados a efectos de establecer el tratamiento impositivo a dispensarles.

En tal sentido, el subgrupo se centró en el análisis de los tributos que poseen una mayor relevancia para el comercio electrónico por ser aquellos los que plantean las cuestiones fiscales más conflictivas.

En efecto, el comercio electrónico indirecto no tiene ninguna diferencia con las ventas telefónicas, pero en el directo, como ser la venta de música, diseños, o software en forma digitalizada, la comercialización involucra bienes intangibles que se transmiten por la red, por lo cual resulta necesario definir adecuadamente cada uno de los contratos involucrados a efectos de establecer el tratamiento impositivo a dispensarles.

Al tratar la problemática del control de las operaciones electrónicas, se efectuaron recomendaciones en materia de administración tributaria, destacándose que se debería analizar la posibilidad de establecer rutinas de auditoría específicamente destinadas al control de las transacciones efectuadas por medios electrónicos. Al respecto, debe señalarse que las operaciones que forman parte del comercio electrónico indirecto presentan similares características en cuanto al control que las realizadas en forma tradicional.

Por el contrario, las transacciones puramente electrónicas (es decir, aquellas que consisten en la comercialización de productos digitalizados) son las que presentan mayores dificultades. En este contexto, puede afirmarse que las rutinas de control deberían apuntar al seguimiento de los pagos efectuados por las empresas a sus contrapartes, así como la razonabilidad de los importes involucrados.

Con relación a los aspectos procedimentales, debería considerarse el dictado de normas referidas a la emisión de comprobantes electrónicos y la validez de reasignaciones con soporte informático.

5. Administración Tributaria y Comercio Electrónico.

En la Argentina, la regulación del comercio electrónico esta en sus primeras etapas.

El desarrollo de las redes informáticas, principalmente Internet, ofrece a las autoridades fiscales notables oportunidades para alcanzar una gestión moderna en las relaciones con los contribuyentes.

La utilización de procedimientos informatizados ha mejorado considerablemente la relación fisco contribuyente, optimizando el servicio prestado a éste de modo de facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y reducir el costo de las obligaciones.

Seguidamente, se comentarán las acciones que la AFIP viene desarrollando a fin de dar respuesta a este fenómeno y beneficiarse de las ventajas que le otorga la implementación de las nuevas tecnologías.

5.1. Firma digital

En diciembre de 2001, se dictó la Ley Nro. 25.506⁶ por medio de la cual se reconoció el empleo de la firma electrónica⁷ y de la firma digital⁸ y su eficacia jurídica⁹.

⁶ Boletín Oficial del 14 de diciembre de 2001.

⁷ Se entiende por firma electrónica al conjunto de datos electrónicos integrados, ligados o asociados de manera lógica a otros datos electrónicos, utilizado por el signatario como su medio de

Dicha norma establece que cuando la ley requiera una firma manuscrita, esa exigencia también queda satisfecha por una firma digital. Este principio es aplicable a los casos en que la ley establece la obligación de firmar o prescribe consecuencias para su ausencia. Sin embargo, no resulta aplicable a (i) las disposiciones por causa de muerte; (ii) los actos jurídicos del derecho de familia; (iii) los actos personalísimos en general y (iv) los actos que deban ser instrumentados bajo exigencias o formalidades incompatibles con la utilización de la firma digital, ya sea como consecuencia de disposiciones legales o acuerdo de partes.

Una firma digital se considera válida si cumple con los siguientes requisitos: (i) Haber sido creada durante el período de vigencia del certificado digital válido del firmante; (ii) Ser debidamente verificada por la referencia a los datos de verificación de firma digital indicados en dicho certificado según el procedimiento de verificación correspondiente; y (iii) el certificado correspondiente haya sido emitido o reconocido por un certificador licenciado.

Asimismo, se regula la validez del documento digital, entendiéndose por tal a la representación digital de actos o hechos, con independencia del soporte utilizado para su fijación, almacenamiento o archivo. Un documento digital también satisface el requerimiento de escritura. Los documentos electrónicos firmados digitalmente y los reproducidos en formato digital firmados digitalmente a partir de originales de primera generación en cualquier otro soporte, son considerados originales y poseen, como consecuencia de ello, valor probatorio como tales.

La autoridad de aplicación de la ley comentada es la Jefatura de Gabinete de Ministros.

La Ley de firma digital fue reglamentada por el Decreto Nro. 2.628/2002¹⁰.

Sin embargo, en el año 1998 ya existían normas relativas al empleo de la firma digital en el ámbito de la Administración Pública Nacional. En efecto, a través del Decreto N° 427/98¹¹ se estableció el régimen al que se ajustaría el empleo de la firma digital en la instrumentación de los actos internos de la administración pública, que no produjeran efectos jurídicos individuales en forma directa, teniendo los mismos efectos de la firma ológrafa.¹² La finalidad de su implementación fue permitir la digitalización de los circuitos administrativos del Estado.

Las disposiciones del citado decreto fueron complementadas por las Resoluciones N° 45/97¹³ y N° 212/97¹⁴ emitidas por la Secretaría de la Función Pública, por medio de las

identificación, que carezca de alguno de los requisitos legales para ser considerada firma digital. En caso de ser desconocida la firma electrónica corresponde a quien la invoca acreditar su validez.

⁸ Se entiende por firma digital al resultado de aplicar a un documento digital un procedimiento matemático que requiere información de exclusivo conocimiento del firmante, encontrándose ésta bajo su absoluto control. La firma digital debe ser susceptible de verificación por terceras partes, tal que dicha verificación simultáneamente permita identificar al firmante y detectar cualquier alteración del documento digital posterior a su firma.

⁹ También se prevén disposiciones sobre los certificados digitales, los requisitos para su validez y el reconocimiento de certificados extranjeros.

¹⁰ Boletín Oficial de fecha 20 de diciembre de 2002.

¹¹ Su aplicación fue prorrogada a través de la Decisión Administrativa Nro. 102/2000 (B.O.: 25/01/2001).

Prorrógase el plazo establecido por el Decreto N° 427/98, mediante el cual se autorizó el empleo de la firma digital para aquellos actos del sector público nacional que no producen efectos jurídicos individuales en forma directa.

Bs. As., 29/12/2000

¹² Ver: <http://www.pki.gov.ar/PKIdocs/Dec427-98.html><http://infoleg.mecon.ar/txtnorma/50410.htm>.

¹³ Ver: www.pki.gov.ar/PKIdocs/Res45/97.html<http://www.sfp.gov.ar/res45.html>.

¹⁴ Ver: <http://ol.pki.gov.ar/policy/actual.html><http://infoleg.mecon.ar/txtnorma/55346.htm>.

cuales se introdujo un nuevo marco normativo para la incorporación de la tecnología de firma digital en los procesos de información del sector público, y las políticas de certificación para el licenciamiento de autoridades certificadoras, los estándares de licenciamiento y operación de las autoridades certificadoras de la Administración Pública Nacional, respectivamente.

A través del Decreto N° 78/02 y normas complementarias se asignó a la Subsecretaría de Coordinación y Evaluación Presupuestaria la administración de despacho y registro de la documentación administrativa. En tal sentido, se dictó la Resolución Nro. 176/2002 de fecha 8 de abril de 2002, por medio de la cual habilitó un Sistema de Tramitación Electrónica para la recepción, emisión y archivo de documentación en formato digital firmado digitalmente en la delegación del servicio de Mesa de Entradas y Despacho de la Jurisdicción, operante en la Subsecretaría de la Gestión Pública de la Jefatura de Gabinete de Ministros.

Debemos destacar que en el ámbito de la AFIP el área competente en seguridad informática ha elaborado un proyecto de firma digital tendiente a ser aplicado e implementado en el desarrollo de las funciones que resultan de competencia del referido organismo. El citado proyecto, entre otros aspectos, involucra:

- Definición de las etapas del proyecto de firma digital en la AFIP.
- Definición de requerimientos mínimos para operar.
- Creación de una página web que permita la operatividad e informe acerca del proyecto.
 - Puesta en disponibilidad de software necesario para la operación.
 - Solicitud de certificado para Internet Explorer (navegador de mayor utilidad en el organismo).
 - Listado de certificados emitidos.
 - Procedimiento de confirmación del pedido.
 - Incorporación en el navegador del cliente el certificado de la Autoridad Certificante.
 - Definición y desarrollo de controles sobre solicitudes.
 - Incorporación en la web de documentos sobre conceptos básicos de clave pública.
 - Presentación de certificados emitidos en la página de la AC para ser incorporado por el browser.
 - Desarrollo de software para generación manual de claves y solicitudes para Windows.
- Presentación del esquema de firma digital en el ámbito de la Dirección de Servicios Informáticos Integrados.
- Incorporación en la página del Manual de Procedimientos.
- Procedimiento para informar sobre la disponibilidad del certificado.

5.2. Régimen de Procedimiento Tributario

La Ley N° 11.683 de Procedimientos Tributarios reconoce el uso de sistemas informáticos por parte de las empresas para llevar su contabilidad y determinar las pautas que deben cumplirse.

En efecto, el artículo 36 de la Ley Nro. 11.683 establece que los contribuyentes, responsables y terceros que efectúen registros mediante sistemas de computación de datos, deben mantener en condiciones de operatividad en el domicilio fiscal¹⁵, los soportes

¹⁵ Conforme lo dispuesto por el artículo 3 de la Ley Nro. 11.683, en el caso de las personas de existencia visible, cuando el domicilio real legislado en el Código Civil no coincida con el lugar donde esté situada la dirección o administración principal y efectiva de sus actividades, este último será el domicilio fiscal. En el caso de las personas jurídicas del Código Civil, las sociedades, asociaciones y entidades a las que el derecho privado reconoce la calidad de sujetos de derecho, los patrimonios destinados a un fin determinado y las demás sociedades, asociaciones, entidades y empresas,

magnéticos utilizados en sus aplicaciones que incluyan datos vinculados con la materia imponible, por el término de 2 años contados a partir de la fecha de cierre del período fiscal en el cual se hubieran utilizado.

Los soportes magnéticos son documentos electrónicos que contienen la memoria en masa de documentos, cuya lectura no puede ser efectuada directamente por el hombre sino mediante adecuadas máquinas traductoras que hacen comprensibles las señales digitales producidas por el elaborador.

Esta norma concuerda con la reforma a la Ley de Sociedades realizada por la Ley N° 22.903¹⁶ -art. 61- que admitió la sustitución de las formalidades impuestas por el artículo 53 del Código de Comercio, habilitando llevar los libros en ordenadores, medios magnéticos o mecánicos, salvo el de inventarios y balances, siempre que el Registro Público de Comercio así lo autorizara.

La AFIP puede requerir a los contribuyentes, responsables y terceros:

a) Copia de la totalidad o parte de los soportes magnéticos mencionados en el artículo 36, debiendo suministrar a la AFIP los elementos materiales al efecto.

b) Información o documentación relacionada con el equipamiento de computación utilizado y de las aplicaciones implantadas, sobre características técnicas del hardware y el software, ya sea que el procesamiento se desarrolle en equipos propios o arrendados o que el servicio sea prestado por un tercero. Asimismo, la AFIP se encuentra facultada para requerir especificaciones acerca del sistema operativo y los lenguajes y/o utilitarios utilizados¹⁶, así como también, listados de programas, carpetas de sistemas, diseño de archivos y toda otra documentación o archivo inherentes al proceso de los datos que configuran los sistemas de información.

c) La utilización por parte de la AFIP de programas y utilitarios de aplicación en auditoría fiscal que posibiliten la obtención de datos, instalados en el equipamiento informático del contribuyente y que sean necesarios en los procedimientos de control a realizar.

Estos soportes magnéticos serán admitidos como prueba siempre que haya coincidencia entre lo registrado y lo controlado por la AFIP, no revelen errores u omisiones o su lectura total o parcial se vea impedida por defectos de registro. Este control, que debe ser riguroso, tiene su razón de ser en la posibilidad de defraudación fiscal mediante un sistema informático hecho a tal fin.

Por otra parte, cabe señalar que la AFIP a través de varias resoluciones ha establecido los requisitos para la utilización, por parte de personas jurídicas, de sistemas informáticos destinados a la emisión de comprobantes con valor jurídico. A título de ejemplo, cabe señalar que la emisión de facturas y documentos equivalentes puede ser efectuada mediante la utilización de sistemas no manuales: (i) Sistemas computarizados (autoimpresores), electrónicos o mecánicos y (ii) Equipamiento electrónico denominado "Controlador Fiscal" si se trata de documentos fiscales¹⁷.

cuando el domicilio legal legislado en el Código Civil no coincida con el lugar donde esté situada la dirección o administración principal y efectiva, este último será el domicilio fiscal. Cuando los contribuyentes y demás responsables se domicilien en el extranjero y no tengan representantes en el país o no pueda establecerse el de estos últimos, se considerará como domicilio fiscal el del lugar de la Argentina en que dichos responsables tengan su principal negocio o explotación o la principal fuente de recursos o subsidiariamente, el lugar de su última residencia.

¹⁶ Boletín Oficial del 15 de septiembre de 1983.

¹⁷ Artículo 12 de la Resolución General (AFIP) Nro. 1.415/2003 de fecha 7 de enero de 2003.

5.3. Declaraciones juradas por Internet

5.3.1. Sistema Osiris.

Mediante la Resolución General (AFIP) N° 191¹⁸ se implementó un sistema de carácter opcional, denominado "OSIRIS" para la recepción de pagos y de los datos contenidos en declaraciones juradas por medio de soportes magnéticos, de las obligaciones impositivas y provisionales.

Los contribuyentes y responsables que ejercieran la opción por el sistema "OSIRIS" debían presentar las declaraciones juradas correspondientes a obligaciones impositivas y provisionales en la entidad bancaria receptora. Las entidades bancarias adheridas al sistema de recaudación eran informadas periódicamente por la AFIP¹⁹.

5.3.2. Sistema "Osiris en Línea".

A comienzos de 1999, la AFIP creó a través de la Resolución General Nro. 474/99²⁰ y sus modificatorias, un régimen optativo de transferencia electrónica de declaraciones juradas impositivas y provisionales. Se trata de un régimen optativo de presentación de declaraciones juradas impositivas y provisionales mediante un sistema de transferencia electrónica de datos, utilizando el protocolo de transferencia de hipertexto en la forma segura (HTPPS) conocido como "Tecnología WEB", el cual se denominará "Osiris en Línea", a implementarse en las entidades bancarias habilitadas para operar en el sistema "Osiris" dispuesto por la R.G. Nro. 191 comentada.

Dicho régimen alcanza a todos los contribuyentes o responsables, excepto los comprendidos en los sistemas de control diferenciado dispuestos por las Resoluciones Generales Nros. 3282²¹ y 3423²².

Este régimen (i) otorga mecanismos de seguridad que resguardan los datos contenidos en las declaraciones juradas presentadas y (ii) facilita el cumplimiento de las obligaciones fiscales de presentación de declaraciones juradas, prestando un servicio que se extiende durante las (24) horas del día, los trescientos sesenta y cinco días del año.

El régimen se integra por:

(i) Un contrato de adhesión firmado por el contribuyente o responsable, apoderado o representante legal, ante la entidad bancaria seleccionada por el contribuyente entre las que se encuentran habilitadas por la AFIP para operar en el sistema. Esta entidad se constituye en depositaria del documento suscripto. La firma del contrato de adhesión implica la aceptación por parte del contribuyente o responsable del régimen en cuestión en todos sus términos y valida la presentación de las declaraciones juradas efectuadas de acuerdo a la misma.

(ii) La Clave de Seguridad e Identificación Personal, seleccionada por el contribuyente o responsable para operar en el sistema. Esta clave es la que el contribuyente utilizará para la presentación de las declaraciones juradas, así como también para operar en todas las transacciones que realice o consultas que formule. Será de exclusivo conocimiento del

¹⁸ Boletín Oficial del 1 de septiembre de 1998.

¹⁹ Resoluciones Generales AFIP Nros. 277, 321, 383, 535 y 606.

²⁰ De fecha 8 de marzo de 1999. Boletín Oficial del 10 de marzo de 1999.

²¹ De fecha 4 de enero de 1991.

²² De fecha 1 de noviembre de 1991.

contribuyente o responsable adherido al régimen y tendrá carácter confidencial, siendo éste responsable por su uso y custodio de su confidencialidad. La clave será válida hasta que el contribuyente o responsable comunique su cambio.

(iii) Las declaraciones juradas presentadas en el marco de la resolución comentada. Dicha presentación podrá realizarse durante las 24 horas del día, los 365 días del año.

La presentación de las declaraciones juradas y el ingreso del saldo resultante pueden efectuarse hasta el último día fijado en el cronograma de vencimientos de la respectiva obligación, que se establece para cada período fiscal. No obstante, cuando las normas que regulan las respectivas obligaciones así lo establezcan, el ingreso se realizará hasta el día hábil inmediato siguiente al de la presentación²³. Las presentaciones que se efectúen fuera del plazo de vencimiento, derivadas de la eventual inoperatividad del sistema o de cualquiera otra causa, se considerarán realizadas fuera de término.

La nómina de entidades bancarias habilitadas para operar en el presente régimen, con sus respectivas direcciones, ha sido establecida por la AFIP mediante el dictado de una resolución general²⁴.

Mediante la Resolución General (AFIP) Nro. 664/99²⁵, se autorizó a los mencionados contribuyentes y responsables la utilización optativa de terminales de autoservicio para la presentación de las declaraciones juradas.

5.3.3. Régimen especial de presentación de declaraciones juradas mediante transferencia electrónica de datos.

A través de la Resolución General (AFIP) Nro. 1.345/2002²⁶, la AFIP estableció un régimen especial de presentación de declaraciones juradas correspondientes a obligaciones impositivas y de los recursos de la seguridad social, mediante la transferencia electrónica de datos a través de la página web de dicho organismo²⁷ o por intermedio de las entidades homologadas a tales fines²⁸.

Están obligados a utilizar exclusivamente este régimen aquellos contribuyentes y responsables a los que se les comunique su incorporación, mediante notificación suscripta por juez administrativo competente. En dicha notificación deben indicarse los impuestos y/o recursos de la seguridad social que podrán formalizar por este sistema. En el caso que corresponda desafectar del régimen al responsable, se notificará al mismo en tal circunstancia. La comunicación de incorporación o desafectación surtirán efecto a partir del mes siguiente al de la fecha de la respectiva notificación.

²³ Resolución General Nro. 816 (Boletín Oficial del 31 de marzo de 2000).

²⁴ Mediante la Resolución General Nro. 542 se establece la nómina de bancos habilitados para operar en el sistema "Osiris en Línea". Además, se difunden los domicilios de acceso, a saber:

(i) Internet: www.afip.gov.ar – <http://www.djonline.com.ar>.

(ii) Extranet: 0610-22-ARNET (0610-2227638) desde las principales ciudades del país y 0810-444-2763 para el resto de las ciudades del país.

Al conectarse, en ambos casos deberá informar: (i) Nombre de usuario: redlink/djol y (ii) Clave de acceso: redlink.

²⁵ De fecha 24 de agosto de 1999.

²⁶ Boletín Oficial de fecha 1 de octubre de 2002.

²⁷ <http://www.afip.gov.ar>.

²⁸ El listado de las entidades homologadas para intervenir en las presentaciones de declaraciones juradas mediante transferencia electrónica de datos, se podrá consultar en la página web de esta AFIP, (<http://www.afip.gov.ar/tramites-con-clave-fiscal/entidades/homologados.asp>).

A efectos de efectuar la presentación de las declaraciones juradas mediante transferencia electrónica de datos a través de la página web de la AFIP, los contribuyentes o responsables deben solicitar una Clave Fiscal en la mencionada página.

Los responsables podrán formalizar las presentaciones de las declaraciones juradas, en cualquier día del año. En caso de pérdida o extravío del referido acuse de recibo, el responsable podrá reimprimirlo a través del sistema.

El contribuyente o responsable, con carácter previo a la transmisión electrónica de datos, debe aceptar la fórmula por la cual afirma haber confeccionado la declaración jurada sin omitir ni falsear dato alguno que deba contener y ser fiel expresión de la verdad, conforme a lo previsto en el artículo 28 del decreto reglamentario de la Ley Nro. 11.683 que obra en la pantalla “Fórmula de Juramento” del sistema.

Los formularios de declaraciones juradas -impresos en soporte papel- correspondiente a las presentaciones efectuadas a través de transferencia electrónica de datos deben ser conservados por el contribuyente y/o responsable en su domicilio fiscal, a disposición del personal fiscalizador de la AFIP por un término que se extenderá hasta 5 años de operada la prescripción del período fiscal al que refieran²⁹.

5.4. Régimen optativo de pago electrónico (“Home Banking”).

La Resolución General (AFIP) Nro. 942/2000³⁰ estableció un procedimiento optativo de pago de las obligaciones impositivas y de los recursos de la seguridad social, consistente en la transferencia electrónica de fondos con intervención de las entidades bancarias que incorporen este servicio y que estén habilitadas a este efecto para operar en el Sistema “Osiris”.

Para realizar el pago se utiliza la metodología “Osiris en Línea”, para lo cual los contribuyentes o responsables tienen que conectarse al sitio de Internet del prestador de la red bancaria o de la entidad bancaria propiamente dicha, pudiendo acceder también al sitio de la AFIP³¹, mediante la opción “Osiris en Línea”. A tal fin, el contribuyente o responsable debe poseer una cuenta bancaria en pesos desde la que se autorizará, por débito en cuenta, el pago correspondiente a las obligaciones impositivas y de los recursos de la seguridad social.

El listado de las entidades bancarias con las que se podrá operar se encuentra disponible en la página web de la AFIP.

Los pagos efectuados bajo esta modalidad pueden efectuarse -en cualquier día del año- durante el horario establecido por cada prestador de la red bancaria o de la entidad. El pago de las obligaciones será considerado efectuado en término si la fecha consignada en el comprobante de pago respectivo, acredita haberlo realizado antes de la finalización del citado horario del día del vencimiento indicado en el párrafo anterior³². Ante la inoperatividad del sistema, los responsables se encuentran obligados a efectuar los pagos en las entidades bancarias habilitadas.

²⁹ Artículo 48 del decreto reglamentario de la Ley Nro. 11.683.

³⁰ Boletín Oficial del 12 de diciembre de 2000.

³¹ (<http://www.afip.gov.ar>).

³² Mediante la Nota Externa Nro. 6/2004 (Boletín Oficial del 22 de septiembre de 2004) se aclaró que los pagos relacionados se considerarán efectivizados en término siempre que se efectúen antes de la finalización del horario establecido, considerándose la hora oficial que rige en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Cabe destacar que los contribuyentes y responsables alcanzados por la resolución comentada también pueden cancelar determinadas obligaciones³³, en cualquiera de los cajeros automáticos habilitados por las redes Banelco y Link³⁴.

5.5. Autorización de Impresión de Facturas.

La Resolución General (AFIP) N° 1.415/2003³⁵ establece un régimen general de emisión y registración de comprobantes -facturas o documentos equivalentes- y de registración de operaciones de compraventa de cosas muebles, locaciones y prestaciones de servicios, locaciones de cosas y/o obras. Conforme prevé dicha norma, las facturas que se emitan deben cumplir determinados requisitos de forma y contenido -datos mínimos de las partes intervinientes y de la operación involucrada-.

A efectos de la impresión de dichos comprobantes, debe observarse un procedimiento reglado por la Resolución General N° 100/98³⁶ y sus modificaciones. Esta norma estableció un procedimiento para autorizar la impresión e importación de determinadas facturas o documentos equivalentes. Las imprentas e importadores capturan las solicitudes de impresión y/o importación que presentan los contribuyentes, mediante una aplicación que se encuentra disponible en una página que ha habilitado la AFIP, y las transmiten a la AFIP a efectos de gestionar la autorización de impresión correspondiente, accediendo a una dirección - URL- de la citada red.

A través de la citada transacción electrónica, la imprenta obtiene la autorización para la impresión de los comprobantes, así como también el lote de los mismos, generándose un "Código de Autorización de Impresión" (C.A.I.), que es asignado a cada solicitud de impresión. Dicho código debe constar preimpreso en el texto de las facturas que se emitan.

Asimismo, se encuentra disponible una transacción en la página de la Administración Tributaria por medio de la cual los receptores de comprobantes - facturas y documentos equivalentes clases "A" o "B"- pueden verificar si cada uno de dichos comprobantes se encuentran autorizados por la AFIP.

5.6. Régimen de almacenamiento electrónico de duplicados de facturas y de registración de operaciones.

En los últimos años, el escenario comercial ha sido objeto de sustanciales modificaciones como consecuencia, en particular, de los constantes y relevantes avances tecnológicos.

³³ Ellas son:

- (i) Impuesto al valor agregado: saldos de declaraciones juradas, intereses resarcitorios y multas.
- (ii) Impuesto a las ganancias: saldos de declaraciones juradas, sus intereses resarcitorios y multas, así como sus anticipos y sus intereses resarcitorios.
- (iii) Impuesto sobre los bienes personales: saldo de declaraciones juradas, sus intereses resarcitorios y multas, así como anticipos e intereses resarcitorios.
- (iv) Impuesto a la ganancia mínima presunta: saldos de declaraciones juradas, sus intereses resarcitorios y multas, así como sus anticipos e intereses resarcitorios.
- (v) Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (monotributo): impuesto integrado y cotizaciones personales mensuales fijas, que deberán integrarse por separado en dos operaciones independientes.
- (vi) Servicio doméstico: aportes y contribuciones.
- (vi) Trabajadores autónomos: aportes mensuales. (RG Nro. 3847, sus modificatorias y complementarias).

³⁴ Resolución General (AFIP) Nro. 1.206/2002.

³⁵ De fecha 7 de enero de 2003.

³⁶ De fecha 11 de Marzo de 1998. Publicada en el Boletín Oficial el 17 de Marzo de 1998.

A efectos de dar cumplimiento a las funciones que resultan de su competencia, la AFIP procura adaptarse de forma permanente a las circunstancias cambiantes del contexto comercial, sin obstaculizar el normal desenvolvimiento de la actividad de los contribuyentes.

Mediante la Resolución General N° 1.361³⁷ y sus modificaciones, la AFIP estableció un régimen opcional de emisión y almacenamiento de duplicados electrónicos de comprobantes y un régimen obligatorio de registración electrónica de comprobantes (emitidos y recibidos) en sustitución del soporte papel.

La opción de emisión y almacenamiento de duplicados electrónicos de comprobantes (vgr. facturas, notas de débito y de crédito, documentos fiscales emitidos por Contralor Fiscal) sólo podrá ser ejercida por los sujetos obligados emitir comprobantes por las operaciones que realizan y en la medida en que éstos revistan el carácter de responsables inscriptos y/o exentos en el IVA. A tal fin, deberán cumplir con ciertos requisitos previstos en dicha norma, entre otros, disponer y utilizar un sistema informático de facturación que permita la emisión y almacenamiento, en forma centralizada, de los duplicados de los comprobantes. Además, los contribuyentes que superen determinados parámetros cuantitativos (monto de facturación y cantidad de comprobantes emitidos) y cualitativos que se prevén en la citada resolución deberán almacenar electrónicamente las registraciones de los comprobantes emitidos y recibidos.

Como puede apreciarse, la implementación del régimen opcional comentado implica prescindir del soporte tradicional en papel. En concreto, los contribuyentes se encuentran obligados a emitir sólo el original de la factura -o documento equivalente- a fin de entregarla al comprador, prestador o locatario y a almacenar su duplicado, así como también las registraciones derivadas de tales operatorias en medios electrónicos, adoptándose medidas mínimas de seguridad que garanticen la perdurabilidad y autenticidad de la información.

Sin perjuicio de ello, existe la posibilidad de imprimir en papel los datos resguardados en soportes electrónicos antes citados.

La modalidad de almacenamiento y resguardo descrita en párrafos precedentes le permitirá a la AFIP realizar con eficiencia la comprobación oportuna de la situación fiscal del contribuyente, sin lesionar derecho alguno que pudiera tener la contraparte de cada operación comercial.

Debe resaltarse que el régimen comentado prevé que los contribuyentes que adhieran al mismo deberán disponer de una conexión a la red Internet a través de la cual la AFIP pueda consultar los archivos de duplicados de facturas y/o registraciones almacenados en soportes electrónicos, a partir del período fiscal en que se habría autorizado esta modalidad de resguardo.

Las condiciones técnicas básicas de acceso a la información son las siguientes:

- Acceso permanente (o a requerimiento).
- Asignación por parte del contribuyente de usuario y clave de acceso con una determinada vigencia en el tiempo, la que será renovable automáticamente.
- Aspectos técnicos (SO, base de datos, protocolos de comunicación, etc.).
- Los aspectos de seguridad en el acceso deberán ser definidos e implementados por el contribuyente.
- El contribuyente deberá desarrollar las aplicaciones de consultas con los criterios y salidas que defina oportunamente la AFIP.

³⁷ Boletín Oficial del 25 de octubre de 2002.

Asimismo, la AFIP se encuentra facultada a establecer en el futuro nuevas condiciones (medios de almacenamiento, equipamiento, formatos de archivos, algoritmos de hash, etc.) para el reprocesamiento de la información almacenada, a efectos de preservar razonablemente los niveles de seguridad de la misma.

5.7. Régimen de facturación electrónica.

La AFIP se encuentra trabajando sobre la base de distintas alternativas en el diseño de un modelo alternativo de facturación que permita, a largo plazo, efectuar la documentación en medios electrónicos de las operaciones comerciales -emisión, registro y almacenamiento- sustituyendo el soporte tradicional en papel.

Como ya se dijo, este objetivo responde a la necesidad de la Administración Tributaria de adecuarse a las nuevas modalidades de comercialización, que surgen como fruto del avance tecnológico observado en los últimos años, a fin de no obstaculizar el creciente intercambio electrónico de información.

El modelo debe satisfacer las condiciones que permitan las actividades de control propias del ente verificador, previendo un marco de referencia para el desarrollo de futuras pautas de fiscalización. El modelo dotado de ciertas características mínimas de seguridad -fidelidad, confidencialidad, inmutabilidad, entre otros- pretende constituirse en un instrumento apropiado para satisfacer las demandas de eficiencia operativa del comercio y las necesidades de control del organismo recaudador.

Las ventajas que podrían derivarse de la aplicación de este régimen son las siguientes:

1) Realizar estimaciones de los débitos fiscales mínimos a declarar por parte de los emisores de facturas electrónicas;

2) Agilizar la fiscalización documental, permitiendo un rápido acceso a los comprobantes al encontrarse almacenados en un soporte digital;

3) Ampliar el universo de documentos sometidos a control (no se limitaría a una mera muestra sino que podría verificarse la totalidad de las operaciones), y optimizar la oportunidad de dicho control;

4) Incorporar nuevos módulos de fiscalización sistematizada, tales como cruces de información almacenada en el servidor de la AFIP entre si y con la proveniente de terceros;

5) Incentivar la presentación de declaraciones juradas como consecuencia de controles periódicos sobre las facturas autorizadas y restricciones a la emisión electrónica en orden a la conducta fiscal;

6) Reducir las posibilidades de deterioro o pérdida de los comprobantes almacenados digitalmente; y

7) Mayor presencia de la AFIP con relación a la operatoria de los contribuyentes, a raíz de la participación del organismo desde el momento del nacimiento de la factura electrónica.

Asimismo, la utilización de documentos electrónicos ofrecería para los contribuyentes las siguientes ventajas:

1) Sensible disminución en los costos derivados de la utilización del papel;

2) Ahorro en los costos y celeridad en el envío de documentación por el uso de nuevos canales de remisión distintos al servicio postal tradicional (correo);

3) Facilitar el aprovechamiento de nuevas tecnologías en el sentido que se eliminan las distancias geográficas que separan las partes de una operación comercial al utilizar canales electrónicos de amplia difusión (Internet);

4) Se amplían el horario de atención para nuevas transacciones en virtud de que resulta posible automatizar determinados aspectos de la relación comercial, y se habilita un nuevo canal de comunicación para la concreción de operaciones que posibilita al vendedor prestar servicios adicionales a los eventuales compradores, como por ejemplo acceso "on line" a la cuenta corriente del cliente, acceso al stock, posibilidad de efectuar pedidos por vía electrónica, etc.;

5) Promueve una optimización en el uso de los recursos humanos. Los sistemas pueden efectuar los controles de rutina con mayor precisión, pudiendo afectar al personal para la atención de excepciones, la ejecución de controles específicos u otra tarea que requiera una intervención personalizada;

6) Reducción de los costos de almacenamiento. Se debe considerar que en la actualidad determinadas empresas deben contratar servicios de terceros para el archivo de las facturas, o destinar espacios físicos de dimensiones considerables a tales fines; y

7) Cómputo oportuno del Crédito Fiscal. Ante la necesidad de contar con la factura que contiene dicho crédito para proceder a su cómputo, favorece su asignación al período fiscal correspondiente en el caso de operaciones concretadas en fecha cercana al final de cada mes.

5.8. Servicios de atención al contribuyente.

La AFIP cuenta con una página en Internet, bajo la dirección <http://www.afip.gov.ar>, por medio de la cual el contribuyente puede realizar diversas transacciones, entre ellas, las que se señalan a continuación:

a) Consultar información relativa al cumplimiento de las obligaciones tributarias (vencimientos domicilios de agencias, etc.).

b) Tener acceso a la legislación y normativa tributaria vigente -sistema tributario argentino y normas complementarias-.

c) Obtener asesoramiento impositivo. Atención de consultas técnicas y consultas relativas a formalidades y trámites administrativos a cumplimentar.

d) Acceso a consulta de registros de sujetos excluidos de regímenes de retención. La Resolución General Nro. 17/97³⁸ establece un régimen de solicitud de exclusión aplicable a aquellos contribuyentes que sufran retenciones, percepciones o que se encuentren obligados a realizar pagos a cuenta del Impuesto al valor agregado. Las solicitudes de exclusión se formalizan mediante la transferencia electrónica de datos vía Internet, accediendo a través de la página web de la AFIP. La información relativa a los sujetos excluidos también puede ser consultada en dicha página.

³⁸ De fecha 10 de septiembre de 1997.

e) Obtención de Clave Fiscal para operar en línea (Resolución General Nro. 1.345/2002³⁹). La utilización de la Clave Fiscal para acceder al sistema, su resguardo y protección, así como los datos transmitidos, son de exclusiva autoría y responsabilidad del usuario.

f) Efectuar el empadronamiento en el Régimen de información sobre operaciones económicas entre residentes en el país y quienes actúen en carácter de representantes de sujetos residentes en el exterior. La Resolución General (AFIP) N° 1.375 estableció un régimen de información respecto de toda operación económica, cualquiera fuera su naturaleza, aún a título gratuito, concertada entre residentes en el país y quienes actúen en carácter de representantes de sujetos del exterior.

Dicho régimen de información debe ser cumplido por (i) los representantes de los sujetos del exterior, cualquiera sea la modalidad de la representación y (ii) quienes intervengan en dichas operaciones en calidad de prestadores de servicios –v.gr. escribanos, bancos, mercados de valores, compañías de seguros, casa de cambio, etc.-.

A efectos de cumplir con el mencionado régimen de información, los representantes de sujetos del exterior deben solicitar su empadronamiento ante la AFIP a través de una transacción electrónica que se encuentra disponible en la página web de dicho organismo. Para acceder a dicho empadronamiento, cada representante debe solicitar una "Clave Fiscal", conforme lo dispuesto por la Resolución General (AFIP) N° 1.345.

Efectuado el empadronamiento, la transacción electrónica emitirá una constancia que acreditará dicho empadronamiento por cada sujeto o ente representado, la que contendrá un código de relación que indicará unívocamente la relación representante-representado. En efecto, el empadronamiento al régimen en cuestión debe ser realizado por los representantes en relación con cada representando. Asimismo, los representantes deben comunicar a la AFIP las modificaciones a los datos relativos a cada una de las relaciones representante-representado y la baja de dichas relaciones -conforme el procedimiento descripto-, informando en este último caso la fecha de cese del mandato para ejercer dichas representaciones.

g) Obtención de constancia de inscripción y consulta de la situación fiscal de contribuyentes. La Resolución General Nro. 1.817/2005⁴⁰ estableció un régimen de consulta sobre la condición de determinados contribuyentes que debe ser cumplido por los sujetos contemplados en dicha norma.

A efectos de realizar la consulta, los sujetos deberán acceder vía Internet a través de la página web de la AFIP. El sistema permite la impresión de la respectiva consulta, la que debe ser conservada como elemento probatorio de haber ejecutado la correspondiente constatación.

La consulta realizada tiene una validez de 180 días corridos contados a partir de la fecha en que fue ejecutada.

h) Solicitud de compensación de impuestos y saldos a favor. Mediante la Resolución General Nro. 1.658/2004⁴¹ se establece el procedimiento que los contribuyentes y responsables deben observar a efectos de solicitar la compensación de sus obligaciones fiscales -determinadas y exigibles- con saldos a favor aun cuando éstos correspondan a distintos tributos. En general, los contribuyentes deben efectuar la solicitud de

³⁹ Boletín Oficial de fecha 1 de octubre de 2002.

⁴⁰ Boletín Oficial de fecha 21 de enero de 2005.

⁴¹ Boletín Oficial de fecha 23 de marzo de 2004.

compensación mediante transferencia electrónica de datos a través de la página web de la AFIP.

- i) Consulta en línea de Certificados de no retención R.G. 830.
- j) Codificador de actividades.
- k) Consulta en línea de imprentas registradas.
- l) Facturas apócrifas.
- m) Verificación en línea de la validez de documentos emitidos.

5.9. Sistema María - On line.

Esta aplicación que se encuentra disponible en la página web de la AFIP permite a los usuarios obtener información sobre operaciones de importación y exportación. A través del ingreso de una posición arancelaria, el consultante puede acceder a los siguientes datos: (i) el período de fecha de oficialización, (ii) las aduanas de registro, (iii) la vía de ingreso , (iv) los países de procedencia y de origen y (v) el estado de la mercadería.

5.10. Domicilio fiscal electrónico.

A través de la Ley Nro. 26.044⁴², se introdujeron importantes modificaciones en la Ley Nro. 11.683, entre ellas, la figura del domicilio fiscal electrónico.

Conforme lo dispuesto por el artículo agregado a continuación del artículo 3 de la ley 11.683, se entiende por domicilio fiscal electrónico al sitio informático seguro, personalizado, válido y optativo registrado por los contribuyentes y responsables para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y para la entrega o recepción de comunicaciones de cualquier naturaleza. La constitución, implementación y cambio del citado domicilio deberá efectuarse de acuerdo con las formas, requisitos y condiciones que deberá establecer la AFIP.

Dicho organismo deberá evaluar que se cumplan las condiciones mencionadas en el párrafo anterior y la viabilidad de su implementación tecnológica con relación a los contribuyentes y responsables.

Este domicilio producirá en el ámbito administrativo los efectos del domicilio fiscal constituido, siendo válidas y plenamente eficaces todas las notificaciones, emplazamientos y comunicaciones que allí se practiquen por esta vía.

5.11. Garantías en seguridad de obligaciones fiscales.

Conforme el artículo agregado a continuación del artículo 32 de la Ley Nro. 11.683, la constitución, ampliación, sustitución, cancelación y extinción de garantías en resguardo de obligaciones fiscales de cualquier naturaleza y de sus intereses, multas y restantes accesorios, así como también de los demás actos u operaciones que así lo exijan, podrán efectivizarse por medios electrónicos o magnéticos que aseguren razonablemente la autoría e inalterabilidad de las mismas.

Se faculta a la AFIP a establecer las formas, requisitos y condiciones que deberán observar los contribuyentes y responsables a efectos de garantizar las obligaciones fiscales en los términos comentados.

⁴² Boletín Oficial del 6 de julio de 2005.

5.12. La auditoría fiscal a la luz de las nuevas tecnologías.

El desarrollo del comercio electrónico impone desafíos a la gestión de las Administraciones Tributarias.

Aumentan las dificultades para localizar al sujeto -persona física o jurídica-, que obtiene la renta derivada de la transacción electrónica, dado que puede resultar complicado conocer quién está detrás de un sitio web y dónde se encuentra físicamente ubicado.

Como es sabido, puede no coincidir el nombre informático que genera el servicio o permite obtener el producto con la identidad de la persona que lo maneja.

A su vez, resulta sencillo para un proveedor o prestador obtener un nombre de dominio en el país que más le interese por motivos fiscales, razón por la cual las Administraciones Tributarias no pueden confiar exclusivamente en este criterio para localizar impositivamente un sujeto que ofrezca productos o preste servicios en la web.

La posibilidad de deslocalizar el sistema informático utilizado y las dificultades para identificar a sus usuarios complican el control tributario. La desaparición de los intermediarios tradicionales en las transacciones comerciales (que suelen actuar como agentes de retención o personas que proporcionan información relevante con fines fiscales) constituye uno de los problemas más graves de control tributario que plantea el comercio electrónico en la actualidad.

En la Argentina, en materia de la Administración Tributaria y control fiscal, se crea la necesidad de estudiar nuevas modalidades de fiscalización que recepten la forma en que se materializan el comercio electrónico.

En este sentido, cabe señalar que la AFIP se encuentra desarrollando rutinas de auditoría específicamente destinadas al control de las transacciones efectuadas por medios electrónicos. Al respecto, debe señalarse que las operaciones que forman parte del comercio electrónico indirecto presentan similares características en cuanto a su control que las realizadas en forma tradicional.

Por el contrario, las transacciones puramente electrónicas -comercialización de productos digitalizados- son las que presentan mayores dificultades. En este contexto, puede afirmarse que las rutinas de control deberán apuntar al seguimiento de los pagos efectuados por los sujetos involucrados en la transacción -con las limitaciones que esto conlleva-, merituando la razonabilidad de los importes involucrados y la creación de regímenes de información sobre las entidades que actúan como intermediarias en los pagos -entidades financieras y tarjetas de crédito, entre otras-.

6) Conferencia Internacional sobre “Las Administraciones Tributarias en un Mundo Electrónico”.

La Conferencia de referencia fue patrocinada por la Asociación de Administradores Tributarios de la Mancomunidad Británica (CATA)⁴³, la Organización Intra-Europea de Administraciones Tributarias (IOTA)⁴⁴, el Centre de Rencotres et d'Estudes des Dirigeants

⁴³ Organización internacional intergubernamental creada en Barbados en 1977. Se encuentra conformada por 47 países miembros.

⁴⁴ Organización intergubernamental sin fines de lucro establecida en 1996 y con sede en Budapest (Hungría). Se encuentra constituida por 22 miembros -12 miembros y 10 miembros asociados-.

des Administrations Fiscales (CREDAF)⁴⁵, el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT)⁴⁶ y la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE)⁴⁷, contando como anfitrión con la presencia de la Agencia Canadiense de Aduanas y Administración Tributaria (ACAAT)⁴⁸ y se realizó durante los días 3 a 6 de junio de 2001 en Montreal, Canadá.

Los objetivos de la Conferencia -entre otros- fueron:

1) Examinar y debatir temas importantes de administración tributaria derivados del comercio electrónico.

2) Aprender de las experiencias de las administraciones tributarias y de su acercamiento práctico al comercio electrónico, en lo relativo a temas como la identificación, la auditoría, la declaración de los contribuyentes, el cobro de los impuestos debidos; así como la evaluación de dichos retos y de las oportunidades que se encuentran disponibles para mejorar la eficiencia en la atención y el servicio prestado a los contribuyentes.

3) Identificar nuevas oportunidades en Internet para brindar servicios a los contribuyentes, reducir los costos de la administración tributaria y mejorar el cumplimiento voluntario de los contribuyentes.

4) Analizar la posibilidad de desarrollar pautas comunes y mejores prácticas de administración tributaria, tendientes a dar soporte a estas administraciones en su trabajo y a proveer una mayor consistencia y cooperación internacional en materia de administración tributaria.

5) Desarrollar una estructura para mejorar la cooperación internacional.

Durante el desarrollo de la Conferencia fueron considerados y analizados los siguientes tópicos: (i) El comercio electrónico y la nueva economía; (ii) El gobierno electrónico; (iii) Los principales desafíos estratégicos para las administraciones fiscales en el siglo XXI; (iv) Temas claves de política y administración tributaria planteados por el comercio electrónico: la aplicación de los impuestos al consumo e impuestos directos; la identificación e inscripción; las auditorías y la liquidación y recaudación de impuestos al consumo e impuestos directos; (v) La red Internet y otras nuevas oportunidades tecnológicas para las administraciones tributarias: el suministro electrónico de información tributaria; la creación de una página web electrónica; la declaración, la liquidación, el pago y la devolución electrónica; los centros de llamada; la inscripción en línea; el acceso en línea a información individual; la seguridad de la información; el impacto de la tecnología en la gestión y organización de las administraciones tributarias y el uso de Internet para la capacitación del personal de la Administración Tributaria.

Respecto de los aspectos vinculados a la Administración Tributaria, se efectuaron las siguientes consideraciones y recomendaciones.

⁴⁵ Asociación sin fines de lucro creada en 1982 y con sede social en París. Se encuentra conformada por 27 países.

⁴⁶ Organización pública internacional sin fines de lucro establecida en 1967. Se encuentra constituida por 29 países americanos y 5 países europeos.

⁴⁷ Organismo que ofrece a los gobiernos un escenario para discutir y desarrollar la política económica y social. Cuenta con un Comité de Asuntos Fiscales que fue establecido en 1971, con el fin de proveer un foro a los formuladores y administradores de la política tributaria de los países de la OCDE y otros, a fin de debatir asuntos tributarios internacionales y locales. Se encuentra conformada por 30 países miembros. Actualmente, esta entidad se encuentra trabajando a fin de establecer un marco internacional coherente y unido tendiente a tratar la política fiscal y el comercio electrónico.

⁴⁸ Organismo del gobierno federal canadiense.

El desafío que se plantea a las administraciones tributarias en un mundo electrónico y crecientemente transnacional es la cooperación para dar respuesta a las implicaciones globales del comercio electrónico.

La nueva tecnología es un vehículo que provee una mejor calidad de servicios, un mejor cumplimiento operacional, transforma los empleados del gobierno en trabajadores con autorización a conocimientos, promueve el desarrollo económico y apoya la cooperación internacional y la innovación. Las autoridades fiscales, entre otros sujetos, mantienen interés respecto a necesidad de mejorar la información de identificación en los sitios comerciales web.

En el ambiente convencional, las administraciones tributarias se encuentran, en buena medida, abocadas a identificar al contribuyente para obtener acceso a la información verificable respecto de sus aspectos tributarios.

En el caso de los impuestos directos, como el impuesto a la renta, la identificación precisa del contribuyente, asegura que el mismo pague impuesto sobre su renta y no sobre la de otra persona. La identificación precisa garantiza que se evite la doble tributación o la no tributación de modo no intencional.

En lo que respecta a los impuestos al consumo, la identificación precisa del lugar de consumo garantiza que la debida jurisdicción obtenga el impuesto y que el contribuyente no sea doblemente gravado, o que deje de ser gravado de manera no intencional.

A tal fin, las Administraciones Tributarias podrían:

1) Requerir que los negocios que realizan sólo operaciones de comercio electrónico se identifiquen ante los Organismos Fiscales, observando las mismas formalidades que resultan de aplicación respecto de los contribuyentes que se dedican al comercio convencional en un país.

2) Estimular las prácticas comerciales, tales como identificadores de negocios de sitios web.

3) Examinar mecanismos que faciliten el rastreo, a los fines tributarios, de sitios web indebidamente identificados y otros lugares de negocio electrónico.

4) Dar a conocer la identidad de los negocios on-line a otros entes que desempeñan un papel regulador sobre el comercio electrónico.

Cabe señalar que la información de registro asociada a la que se puede tener acceso mediante una búsqueda del nombre de dominio con frecuencia no resulta del todo confiable. Varios estudios realizados por autoridades fiscales han determinado que aproximadamente un 15% de sitios con nombre de dominios no podrían ser asociados a una entidad o persona registrada.

Asimismo, los organismos fiscales, entre otros entes, tienen interés en mejorar las medidas sobre integridad de la información disponible en un ambiente de comercio electrónico.

En procura de ello, las Administraciones Fiscales podrían:

1) Tomar intervención y emitir opinión a los entes que resulten competentes para asegurar que las características de los sistemas electrónicos de pago no empeoren los retos asociados con la economía de caja.

2) Cooperar con los negocios para desarrollar códigos de práctica u otros instrumentos para estimular la amplia aplicación de las tecnologías adecuadas, tales como resúmenes de mensajes basados en tiempo, notarización digital y enfoques WORM, a fin de garantizar la integridad de los registros electrónicos.

3) Estimular a los contribuyentes para que utilicen la tecnología de codificación o seguridad para que consideren arreglos sobre recuperación de claves, terceras personas de confianza, u otros, a fin de protegerse contra la pérdida involuntaria de las claves de codificación.

Por otro lado, la recaudación de impuestos en un ambiente de comercio electrónico probablemente requiera nuevos enfoques para implantar efectivamente la política existente. Las tecnologías que sirven de base al comercio electrónico ofrecen perspectivas relevantes para el comercio y la recaudación tributaria extrafronteriza. En algunos países, algunos negocios ya están experimentando con un software que permite efectuar el cálculo de impuestos que recaen sobre el consumo y las ventas a través de muchos países⁴⁹.

A lo expuesto, cabe agregar que el comercio electrónico plantea interrogantes respecto a la habilidad de las autoridades tributarias para recopilar o examinar información. En dicho contexto, los libros y registros electrónicos pueden ser más numerosos y con mayor frecuencia pueden ser almacenados en una jurisdicción extranjera que reúna la condición de paraíso fiscal.

Corresponde recordar que, por su parte, las administraciones fiscales pueden aprovechar las oportunidades ofrecidas por las nuevas tecnologías de comunicación para mejorar el servicio que brindan a sus contribuyentes, reduciendo el costo de cumplimiento de las normas tributarias y empleando de manera más eficiente los recursos afectados a la recaudación de impuestos.

A tal fin, dichos organismos podrían:

1) Desarrollar sitios web en Internet donde se pueda ver y bajar información respecto a la legislación tributaria, fallos, precedentes, estadísticas de ingresos y formularios.

2) Desarrollar sistemas interactivos de respuestas telefónicas para consultas similares.

3) Examinar la factibilidad de un punto único de acceso al correo electrónico para contribuyentes altamente móviles.

4) Evaluar la posibilidad de recibir y responder a las consultas del contribuyente por medio del correo electrónico.

5) Pagos y devoluciones tributarias.

6) Desarrollar sistemas que permitan aceptar datos de las declaraciones de impuestos y otra información mediante el uso de las nuevas tecnologías.

7) Desarrollar sistemas para los pagos automatizados del seguro social, impuesto a las planillas y otras deducciones similares.

⁴⁹ Ver en <http://www.taxware.com/Zproducts/worldtax/worldtax.htm>).

8) Trabajar con otras ramas del Gobierno para investigar los beneficios de puntos únicos de registro del Gobierno en Internet.

En relación con los derechos aduaneros, se sostuvo que los gobiernos deben garantizar que los procedimientos aduaneros no obstaculicen el desarrollo de pedidos en línea y entrega fuera de línea de bienes a través de las fronteras. Se ha entendido que dicho objetivo podría lograrse de manera eficaz desarrollando procedimientos aduaneros simplificados y revisando la exoneración mínima de derechos aduaneros y tributación.