

UNIVERSIDAD SAN FRANCISCO DE QUITO

**El Impuesto a la Renta en la Tributación sobre ingresos del
comercio electrónico**

Marco Antonio Rubio Valverde

Tesis de grado presentada como requisito
para la obtención del título de Abogado

Director: Javier Bustos A.

Quito, 11 de noviembre 20

UNIVERSIDAD SAN FRANCISCO DE QUITO

Colegio de Jurisprudencia

HOJA DE APROBACIÓN DE TESIS

“El impuesto a la renta en la Tributación sobre ingresos del comercio electrónico”

MARCO RUBIO VALVERDE

Dra. Sophia Espinosa
Presidente del Tribunal e Informante

Dr. Javier Bustos
Director de Tesis

Dr. Fabián Andrade N.
Delegado del Decano e Informante

Dr. Fabián Corral
Decano del Colegio de Jurisprudencia

Four handwritten signatures in blue ink are present, each written over a horizontal dotted line. The signatures are: 1. A signature that appears to be 'Sophia Espinosa'. 2. A signature that appears to be 'Javier Bustos'. 3. A signature that appears to be 'Fabián Andrade'. 4. A signature that appears to be 'Fabián Corral'. The signatures are written in a cursive style.

Quito, 7 de Diciembre de 2011

Acta de Grado

En la Universidad San Francisco de Quito, Colegio de Jurisprudencia, tuvo lugar la Defensa Oral del Ensayo Jurídico intitulado "El impuesto a la renta sobre los ingresos derivados del comercio electrónico", presentado por el estudiante, señor Marco Rubio Valverde previo a la obtención del título de Abogado.

Para tal efecto, el Colegio de Jurisprudencia de la Universidad San Francisco de Quito, conformó el Tribunal de Grado, con los siguientes profesores:

Señora Doctora Sophia Espinosa Coloma, Presidente del Tribunal e Informante del Ensayo Jurídico;

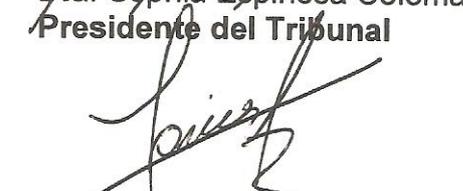
Señor Doctor Javier Bustos, Director del Ensayo Jurídico;

Señor Doctor Fabián Andrade, Delegado del Decano e Informante del Ensayo Jurídico.

El Tribunal, después de haber examinado al estudiante por espacio de una hora, le asignó a la Defensa Oral la calificación de 85.33/100, la que promediada con la obtenida en el trabajo escrito de 82.5/100, da la nota final de Grado de 83.91/100, equivalente a "B" la que se promediará con las notas obtenidas durante la carrera.

Para constancia firman el presente instrumento, en el Campus de Cumbayá de la Universidad San Francisco de Quito, Distrito Metropolitano, el día de hoy, 16 de enero de 2012.


Dra. Sophia Espinosa Coloma
Presidente del Tribunal


Dr. Javier Bustos
Director del Ensayo Jurídico


Dr. Fabián Andrade
Delegado del Decano


Sr. Marco Rubio Valverde

Todo el contenido del presente documento intitulado "**El impuesto a la renta en la Tributación sobre ingresos del comercio electrónico**" corresponde a las opiniones y criterios personales de su autor, al igual que las ponencias vertidas en su disertación oral y defensa pública.

De ninguna manera éstas representan o reflejan el criterio institucional de la Universidad San Francisco de Quito, como tampoco de su Colegio de Jurisprudencia, del Decano, Vicedecano, planta docente y demás funcionarios. La institución no asume responsabilidad alguna sobre información, opiniones o criterios contenidos en él.

El autor se hace responsable por acción de cualquier naturaleza que pueda derivarse del presente documento.

AUTOR: MARCO RUBIO VALVERDE



FIRMA DE RESPONSABILIDAD

CI: 180372294-g

© Derechos de autor
Marco Antonio Rubio Valverde
2011

Dedicatoria

A los estudiosos en la materia de tributación y a las administraciones fiscales de la región. Que este trabajo sirva como una fuente de estudio para la eventual resolución de los problemas generados a partir del comercio electrónico, en aras de la construcción de un mundo verdaderamente justo e integrado.

Agradecimientos

A mi familia, a mis padres, porque gracias a ellos he llegado a ser la persona que soy, he logrado cumplir con las metas que me he propuesto en mi vida. Sus enseñanzas acerca de la moral y de la justicia, orientaron mi camino hacia esta noble profesión, y su apoyo incondicional fue el motor que me impulsó en todo mi caminar.

A mi amor, mi amiga incondicional, por todos los momentos que estuviste presente y me ayudaste a encaminar mis problemas y mis ideas en momentos difíciles, sin esperar nada a cambio.

A mi país, mi Ecuador, con todos sus defectos y sus encantos, porque cada día me inspiras a seguir adelante y a luchar por lo que creo, sin importar las dificultades que presentas en nuestro camino.

Resumen

El comercio electrónico ha introducido cambios radicales en la interacción entre los contratantes que operan a través de las redes digitales. Uno de los principales problemas que se han generado alrededor de este tema, es la manera en que los bienes y servicios que se transmiten a través de estos canales, deben estar sujetos a imposición tributaria. La naturaleza jurídica de los bienes comercializados, así como la dificultad de la determinación del sujeto pasivo, erosionan los criterios impositivos tradicionales, ya que redes como la Internet, eliminan las barreras geográficas y dificultan el ejercicio jurisdiccional de las administraciones fiscales alrededor del mundo. Al respecto organizaciones internacionales como la OCDE, la ONU, y la WTO, han elaborado propuestas acerca de los problemas introducidos sobre la fiscalidad en el comercio electrónico, sin embargo estas propuestas han dejado por fuera de la discusión a países como el Ecuador, que poseen economías en desarrollo, las cuales en caso de llegar a ser implementadas podrían llegar a ocasionar pérdidas para las administraciones fiscales de estos países.

Abstract

E-commerce has introduced dramatic changes in the way commercial operators interact. One of the main issues that this topic has generated, is the way in which goods and services that are transmitted through this channels, are subject to taxation. The legal nature of the goods, as well as the difficulty to determine the contributor, are problems that have distorted traditional legal principles of taxation, due to services such as the Internet, that have destroyed geographical barriers, which makes difficult the determination of the competent jurisdiction. In regard to these problems, international organizations such as the OECD, the UN, and the WTO, have developed proposals about the taxation on e-commerce, however these proposals have left out of the discussion countries like Ecuador with developing economies, which may cause fiscal losses to the local administrations of these countries.

Tabla de Contenidos

Introducción.....	2
1. Tributación sobre los Ingresos provenientes del Comercio Electrónico. Análisis Conceptual, Jurídico, Histórico.....	5
1.1 Evolución Histórica del Comercio Electrónico y su regulación en el derecho internacional.....	5
1.2. Conceptos y realidades relacionados con el comercio electrónico en el derecho ecuatoriano.....	10
1.3. Ganancias derivadas concepto de las transacciones en el comercio electrónico y la Tipificación en el Ecuador acerca de los ingresos de fuente ecuatoriana sujetos a imposición tributaria.....	14
1.4 Principios Generales del Derecho Tributario y Fuentes Derecho Internacional Tributario.....	18
2. Impuesto a la Renta sobre ingresos derivados del comercio electrónico.....	26
2.1. Hecho imponible.....	26
2.2. Sujeto Pasivo del Impuesto a la Renta.....	29
2.3. Naturaleza de los ingresos provenientes del comercio electrónico.....	32
2.4. Legislación adoptada en el Ecuador para el control y la recaudación del impuesto a la renta sobre ingresos provenientes del comercio electrónico.....	38
2.5. Métodos utilizados en el derecho comparado para el control y la recaudación del impuesto a la renta.....	41
3. Jurisdicción del Estado Ecuatoriano sobre los ingresos derivados del comercio electrónico en materia del impuesto a la Renta.....	48
3.1. Análisis de la legislación nacional en base a los criterios adoptados para gravar el impuesto a la renta.....	48
3.1.1. Renta Mundial: Residencia, ciudadanía nacionalidad, domicilio.....	49
3.1.2. Fuente Territorial: Ingresos de Fuente Ecuatoriana.....	51

3.2. Criterios adoptados en el derecho comparado para definir la jurisdicción en materia tributaria sobre los ingresos derivados del comercio electrónico.....	53
3.3. Paraísos Fiscales.....	57
3.3.1. Antecedentes.....	57
3.3.2. Características.....	58
3.3.3. Problemas que se generan en jurisdicciones off shore en el comercio electrónico.....	60
3.4. Establecimiento Permanente.....	62
4. Conclusiones.....	70

Introducción

En los últimos años, la implementación y el uso de las redes electrónicas, en especial de la Internet en todo rincón del planeta, ha generado nuevas formas de comercio e interacción económica entre este tipo de operadores, en lo que hoy conocemos como el comercio electrónico.

El comercio electrónico es la compra y venta de productos y servicios a través de canales digitales como el de la Internet, en la que según la legislación tributaria vigente en el Ecuador, no hace distinción alguna entre el tipo de transacciones que se llevan a cabo a través de la plataforma electrónica, y las del comercio dentro de los canales tradicionales. Actualmente, este segmento presenta el crecimiento más acelerado de la economía, gracias al costo mínimo que implica, pues hasta la empresa más pequeña puede llegar a clientes de todo el mundo con sus productos y mensajes. En la actualidad de acuerdo a la OMC, más de 250 millones de personas en todo el mundo utilizan habitualmente la Internet. Teniendo en cuenta estos datos, los analistas estiman que en el 2010 este sistema generó ventas por un valor de USD 680.000 millones de dólares.

Esta forma de comercio por el reciente crecimiento del que se ha beneficiado, se ha convertido en una de las áreas de interés sobre las cuales el derecho debe tratar de crear un régimen con el fin de que se proporcione un marco de seguridad legal en cada una de las legislaciones de los diferentes países, el cual brinde protección a los contratantes que operan en las redes digitales, así para la administraciones fiscales con el fin de evitar delitos como la evasión tributaria. Dentro del derecho tributario son varios los desafíos que el comercio electrónico ha introducido, en este sentido ¿existen en el ordenamiento jurídico del Ecuador soluciones para la identificación del sujeto pasivo, la determinación de la naturaleza de los ingresos provenientes de los canales digitales, la determinación de la jurisdicción competente en materia fiscal, y la asimilación de la figura del establecimiento permanente a las nuevas formas de comercio que han introducido las redes digitales?

Con respecto a las preguntas que hemos planteado en el párrafo anterior, y luego de realizar un estudio de la legislación vigente en el país, consideramos que la legislación tributaria ecuatoriana no ha contemplado un sistema adecuado tanto para la recaudación como para el control de los ingresos provenientes del comercio electrónico, que por la

naturaleza de este servicio, involucra a las jurisdicciones de varios países como agentes que estarían facultados para la imposición de un determinado impuesto. Debido a la falta de normativa vigente en este tema, los problemas que se generan hacen casi imposible la determinación del contribuyente, consecuentemente dificultan la sujeción de una persona que no ha sido identificada a una jurisdicción en particular, lo cual conlleva una serie de afectaciones a los comerciantes en la web, que por la falta de seguridad creada por la inexistencia de normativa en este tema pueden llegar a ser objeto de doble o incluso múltiple imposición.

El primer capítulo de nuestro trabajo analiza los antecedentes que dieron paso a la introducción del comercio electrónico en el mundo actual, así como las propuestas y la legislación que regula este tipo de operaciones. En la segunda parte de este capítulo tratamos las implicaciones fiscales de este tipo de transacciones, los principios que rigen el derecho tributario tanto nacional e internacional, con el fin de entender la naturaleza del comercio electrónico y los desafíos que el derecho ha tendido que afrontar alrededor de este tema.

En el segundo capítulo, se estudia la estructura del impuesto a la renta bajo los parámetros planteados por nuestra legislación y se realiza un trabajo comparativo entre el hecho imponible que se genera en las operaciones de intercambio a través de canales tradicionales y de aquellas que se llevan a cabo a través del comercio electrónico. En la segunda parte de este capítulo se analizan además, las medidas adoptadas tanto en la legislación nacional, como en las de derecho comparado, para el control y la recaudación de los ingresos provenientes del comercio electrónico. Este capítulo se enfoca en buscar las posibles soluciones a los problemas que tiene que ver con la determinación del sujeto pasivo, así como identificar la naturaleza de los ingresos provenientes de las transacciones electrónicas.

Finalmente, el tercer capítulo aborda los problemas que plantea el comercio electrónico en temas relativos a la jurisdicción del Estado del Ecuador para someter este tipo de ingresos a imposición. Además, se estudian los fenómenos y complicaciones que se generan a partir de las nociones como las del establecimiento permanente introducido por tratados internacionales, y el de la problemática que presentan los paraísos fiscales en la tributación sobre ingresos derivados del comercio electrónico. De esta manera tratamos de llegar a delimitar la jurisdicción del Estado del Ecuador con el fin de evitar que se adopten

medidas legislativas unilaterales que violenten los principios tributarios nacionales e internacionales.

El comercio electrónico es una actividad económica que por falta de legislación vigente en nuestro país, relativa a la imposición a la que deberían estar sujetos este tipo de ingresos, no solo constituye una enorme pérdida a la arcas del Estado, sino que además es una suerte de discriminación para los contribuyentes, ya que personas - sean naturales o jurídicas- que se encuentran en las mismas condiciones, en las cuales se han generado los mismos parámetros del hecho imponible en el impuesto a la Renta, no están sujetos al pago del valor del impuesto causado en cada una de estos intercambios, ya sea por la falta de métodos de control o de recaudación que se encuentran por fuera del ámbito de la legislación y de control fiscal en el Ecuador.

El presente trabajo motivo de nuestra investigación, aborda principalmente los retos y desafíos bajo el estudio de la legislación tributaria ecuatoriana e internacional, para lo cual se realizará un análisis de la legislación vigente con respecto al impuesto a la Renta, y los métodos de recaudación y de control, si existieren, y las posibles implementaciones que se pudieran acoplar a nuestra legislación, en base a un estudio del derecho comparado en esta materia.

Capítulo I - Tributación sobre los Ingresos provenientes del Comercio Electrónico. Análisis Conceptual, Jurídico, Histórico

1.1 Evolución Histórica del Comercio Electrónico y su regulación en el derecho internacional

Con el fin de esclarecer los parámetros bajo los cuales se desenvuelve el comercio dentro la red electrónica, es importante conocer el conjunto de hechos y elementos que llevaron al desarrollo y a la introducción de esta tecnología en el mundo actual.

El comercio electrónico es producto del desarrollo tecnológico del Internet y de los canales digitales mediante los cuales este servicio se transmite. Éstos llegaron a marcar una nueva era en el desarrollo de las comunicaciones y servicios a nivel mundial, poniendo al alcance de cada hogar información, productos y servicios que no encontraron límites geográficos, ni barreras nacionales para su difusión y comercialización.

A principio de los años sesenta en los Estados Unidos aparecieron las primeras relaciones comerciales que utilizaban una computadora para transmitir datos. Este tipo de intercambio de información, sin ningún tipo de estándar, trajo aparejado mejoras de los procesos de fabricación en el ámbito privado, entre empresas de un mismo sector. Es por eso que se trataron de fijar estándares para realizar este intercambio, en el cual era distinto con relación a cada industria.¹

El desarrollo de las plataformas electrónicas y digitales, introdujo en la humanidad una serie de cambios que se manifestaron en todos los ámbitos de la vida de las personas. El comercio en este sentido fue una de las áreas que se vio revolucionada por la implementación y la expansión del comercio electrónico. WALTER al hacer un análisis del comercio electrónico y de su génesis manifiesta:

¹ D. PEÑA. *Aspectos Jurídicos del Internet*, Temis, Bogotá, 2001 p. 14

E. Comerse has its roots in electronic Data Interchange (EDI). EDI is a structured method of transmitting information from one computer to another. EDI was developed to enable businesses to automate the process of transmitting business documents such as invoices and purchase orders. EDI can also be used to transfer many other types of information. For example, colleges use EDI to transfer student transcripts, and health care providers use EDI to transfer patients records²

Este nuevo canal de comercio como cita PEÑA , al ser una fuente desconocida para la industria, se presentaba como un fenómeno extraño y por fuera del tratamiento que el derecho podía otorgar. Como cita LORENZETTI “ *el surgimiento de la era digital ha suscitado la necesidad de repensar importantes aspectos relativos a la organización social, la democracia, la tecnología, la privacidad, la libertad*”³. Sin embargo, al crear una nueva forma de interacción de la sociedad que conlleva implicaciones en todos los ámbitos de las relaciones entre individuos, el derecho se vio en la necesidad de crear un marco legal que pueda regular de manera efectiva y segura las relaciones entabladas a través de los medios digitales.

La creación de un ciberespacio por lo tanto, traería consigo una serie de implicaciones en los conceptos jurídicos, ya que el mismo al no estar delimitado por un entorno geográfico se escapa del ejercicio de la soberanía y de los principios de la territorialidad de las leyes que los diferentes Estados podían ejercer de manera tradicional. Como establece LORENZETTI:

El ciberespacio es autónomo, en el sentido de que funciona según las reglas de un sistema autorreferente. Es posorgánico, ya que no está formado por átomos ni sigue las reglas de funcionamiento y localización del mundo orgánico: se trata de bits. Tiene una naturaleza no territorial y comunicativa, un espacio movimiento, en el cual todo cambia respecto de todo, es decir que el espacio virtual no es ni siquiera asimilable al espacio real⁴

De esta manera el nuevo desafío que se presentaba para las legislaciones de cada país, era el de establecer un régimen jurídico que regulara y a su vez no impidiera, ni

² S. WALTHER. *E Comerce Programming with ASP*. Sams. United States of América 2000,p.23
Traducción no autorizada:: El comercio electrónico tiene sus raíces en el intercambio digital de información (EDI). EDI es un método estructurado de trasmisión de información de una computadora a otra.. EDI fue desarrollada para permitir a los negocios automatizar el proceso de transmitir documentos de negocios como órdenes de compras. EDI también puede ser usado para transmitir otro tipo de información. Por ejemplo las universidades lo utilizan para transmitir kardex estudiantiles, y los proveedores de salud lo utilizan para transferir historias médicas de los pacientes.

³ R. LORENZETTI. *Comercio Electrónico*. Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2001, p. 13

⁴ *Ibidem*,p. 22

obstaculizara el progreso tecnológico. El principio de la autonomía de la voluntad entre las partes, es decir garantizar el mayor grado de libertad posible dentro la relación contractual, fue uno de los principios rectores que debía seguir el derecho en las primeras instancias de discusión acerca del tratamiento que el ordenamiento jurídico debería otorgar en este tipo de transacciones.

Bajo estos antecedentes es importante resaltar las diferencias existentes entre el comercio tradicional y el comercio que se lleva a cabo a través de los medios electrónicos.

El comercio electrónico como lo define WALTER “*refers to the process of buying or selling a product or service over an electronic network*”⁵, en este sentido la red más popular en la actualidad, mediante la cual se realiza este tipo de transacciones es la Internet.

El comercio electrónico ha introducido enormes cambios en la manera de realizar transacciones a nivel mundial, es por eso importante analizar brevemente la definición y los caracteres de la tecnología digital, en especial de la Internet, que se presenta como la principal forma sobre la cual se lleva a cabo el comercio electrónico.

La Internet como la define SARRA es “*una red internacional de computadoras interconectadas, que permite comunicarse entre sí a decenas de millones de personas como acceder a una inmensa cantidad de información de todo el mundo*”⁶.

La Internet, según LORENZETTI presenta una serie de caracteres que lo definen: “*es una red abierta, es interactiva, es internacional, hay una multiplicidad de operadores, tiene una configuración de sistema autorreferente, tiene aptitud para generar sus propias reglas sobre la base de la costumbre y muestra una aceleración en el tiempo histórico*”⁷. En este sentido, la Internet ofrece una serie de ventajas fabulosas que le han favorecido para que se sitúe como el medio principal de implementación y expansión del comercio electrónico. Por ser un medio que ha tocado virtualmente todo rincón de la tierra y por las reducción de los costos de transacción, los beneficios que la Internet ha introducido en el mundo globalizado, son aún incalculables y muchos de los cuales, todavía no hemos experimentado.

El comercio electrónico abarca tres tipos de transacciones como establece WALTER, la primera se produce entre una empresa y un consumidor (business and

⁵ S. WALTHER, *E Comercio Programming with ASP*. Sams. United States of América 2000. Traducción no autorizada: Se refiere al proceso de comprar o vender un producto o servicio mediante una red electrónica.

⁶ A. SARRA, *Comercio electrónico y derecho*. Aspectos Jurídicos de los Negocios en Internet. Astrea. Buenos Aires, 2000, p. 55

⁷R. LORENZETTI. *El comercio...*, op.cit., p.11

consumer), también denominadas B2C e implica el intercambio y la prestación de servicios.

La segunda forma de transacciones involucra dos negocios o empresas (business to business), también conocida como B2B. Como cita REYNOLDS *“B2B comerse usually suggests that there is some form of negotiated relationship between supplier and company and it’s mainly used for corporate procurement”*⁸. En este tipo de transacciones, debido a las partes involucradas, el tratamiento y el control que se puede dar a estas empresas resulta un beneficio para las diferentes jurisdicciones de los Estados, ya que servirán para establecer mecanismos de control y de recaudación fiscal como trataremos más adelante.

Finalmente el tercer tipo de transacciones incluye a dos consumidores, ésta ha ganado vigencia en los últimos años, mediante la incorporación de compañías como Mercado Libre o Ebay.

Por otro lado, RINCÓN señala cinco diferencias esenciales entre este tipo de canales:

“a) las operaciones se realizan a través de un mensaje de datos. b) el lugar en donde se radican las partes es en principio irrelevante. c) no quedan rastros de acuerdo al pago en papel (en principio). d) el bien que se importa no pasa por ninguna aduana ni inspección (comercio directo). e) se disminuyen los intermediarios”.⁹

De estas diferencias, merece atención especial la del literal b) , ya que consideramos que el prescindir del lugar en el cual radican las partes en este tipo de transacciones, tiene que ver con temas que pertenecen exclusivamente a los requisitos que forman parte de los elementos de existencia, validez y eficacia del negocio jurídico electrónico, sin embargo como se analizará posteriormente, en temas relativos a la tributación y a la jurisdicción competente para imponer una carga fiscal, elementos como la nacionalidad, el domicilio e incluso el centro de intereses familiares son de particular importancia para el derecho tributario.

Dentro del derecho internacional, conviene en este momento analizar la ley Modelo de comercio electrónico de la Comisión de las Naciones Unidas para el

⁸ M. REYNOLDS. *Beginning E.Commerce*. Wrox Press Ltd, Canadá 2000, p.45

Traducción no autorizada: El comercio entre empresas normalmente sugiere que existe alguna forma de relación negociada entre el proveedor y la compañía y es principalmente usada para una procuración corporativa.

⁹ E. RINCÓN. *Manual de derecho de comercio electrónico y de Internet*. Centro Editorial Universidad del Rosario, Colombia 2006, p.42

Derecho Mercantil Internacional de ahora en adelante (LMCE), que fue aprobada mediante la Resolución 51/162 de la Asamblea General, en diciembre de 1996.

Como se establece en el Art.1 de la LMCE *“La presente Ley será aplicable a todo tipo de información en forma de mensaje de datos utilizada en el contexto de actividades comerciales”*¹⁰, bajo este parámetro el modelo de ley establece el ámbito de competencia y de aplicación de la misma. El mensaje de datos como lo define la ley de Comercio Electrónico colombiana 527 en su artículo 2, es *“la información generada, enviada, recibida, almacenada o comunicada por medios electrónicos, ópticos o similares, como pudieran ser, entre otros, el Intercambio Electrónico de Datos, Internet, el correo electrónico, el telegrama, el télex o el telefax”*.

Bajo los conceptos que nos traen los textos normativos citados en el párrafo anterior, podemos llegar a la conclusión de que el campo en el cual se desarrollan las transacciones electrónicas, es amplio y abarca un sinnúmero de canales, los cuales pese al desarrollo de las nuevas tecnologías encuentran un marco jurídico que como veremos más adelante garantiza la validez y eficacia de este tipo de relaciones, dotándolas de un marco de seguridad y certeza legal.

Dentro del modelo de la LMCE, el ámbito de aplicación del cual tratamos en el párrafo anterior, no se limita únicamente a las relaciones comerciales derivadas de una fuente obligacional contractual, sino que además como se expresa en el presente modelo de ley motivo de nuestro análisis abarca,

Toda operación comercial de suministro o intercambio de bienes o servicios; todo acuerdo de distribución; toda operación de representación o mandato comercial; de facturaje ("factoring"); de arrendamiento de bienes de equipo con opción de compra ("leasing"); de construcción de obras; de consultoría; de ingeniería; de concesión de licencias; de inversión; de financiación; de banca; de seguros; todo acuerdo de concesión o explotación de un servicio público; de empresa conjunta y otras formas de cooperación industrial o comercial; de transporte de mercancías o de pasajeros por vía aérea, marítima y férrea, o por carretera¹¹

Una vez que hemos definido a breves rasgos el ámbito de aplicación y las transacciones que forman parte del mundo que integra el comercio electrónico, es importante establecer los principios que rigen y que llegaron a inspirar las diferentes normas, tanto nacionales como supranacionales, en las distintas legislaciones de los estados, las cuales podemos resumir en los siguientes puntos: equivalencia funcional de

¹⁰ Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional. *Ley modelo de comercio electrónico*. Resolución 51/162 de la Asamblea General, New York 1996.

¹¹ *Ibidem*, 10

los actos electrónicos, neutralidad tecnológica, buena fe, libertad contractual y, finalmente que el comercio electrónico no modifica el actual régimen de derecho de las obligaciones y de los contratos privados.

En cuanto al principio de la equivalencia funcional de los actos electrónicos el art. 5 LMCE establece que *“No se negarán efectos jurídicos, validez o fuerza obligatoria a la información por la sola razón de que esté en forma de mensaje de datos”*¹². De esta forma la validez de los contenidos comerciales que se realizan a través de este tipo de canales, gozan de plena vigencia y de protección jurídica de los ordenamientos legales. Además en virtud de este principio, las legislaciones de cada país no pueden dejar de reconocer, ni imponer obstáculos para establecer la validez de los mensajes datos, con lo cual consideramos que bajo este principio el derecho crea un marco de protección, que no es diferente de otro tipo de actos de voluntad en cuanto a su tratamiento legal.

La neutralidad tecnológica como establece GUTIÉRREZ *“constituye una parte importante del segundo pilar de interpretación legal, por cuanto es la concreción real y necesaria del entorno dentro del cual la ley va a ser aplicada”*¹³. El comercio electrónico se debe como observamos previamente, al desarrollo y al progreso de las nuevas tecnologías; en este sentido, si bien los actos que se realizan a través de estos medios gozan del mismo régimen jurídico obligacional como analizaremos de inmediato, la tecnología es el medio por el cual se desarrolla este tipo de transacciones, la cual juega un papel importante en congruencia con los principios que rigen esta materia, pero no afecta la validez, ni los efectos derivados del comercio electrónico.

La buena fe es un principio indeterminado del derecho, que pese a la dificultad que presenta para establecer su ámbito de aplicación delimitado, es uno de los pilares fundamentales sobre el cual se construye el derecho que rige a las obligaciones y a los contratos. Como establece DÍEZ PICASO *“significa fundamentalmente rectitud y honradez en el trato y supone un criterio o manera de proceder a la cual las partes deben atenerse en el desenvolvimiento de las relaciones jurídicas y en la celebración, interpretación y ejecución de los negocios jurídicos”*¹⁴.

¹² Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional. *Ley modelo de comercio electrónico*. Resolución 51/162 de la Asamblea General, New York 1996

¹³ M. GUTIÉRREZ. “Consideraciones jurídicas sobre el comercio electrónico”, en *Internet, comercio electrónico y telecomunicaciones. Grupos de estudio en Internet. Comercio Electrónico y telecomunicaciones e informática*. Bogotá, Legis, 2002 p.188 .

¹⁴ D. PICAZO Y L. PONCE DE LEÓN. *La doctrina de los actos propios: un estudio crítico sobre la jurisprudencia del Tribunal Supremo*, Bosch Casa Editorial, Barcelona, 1963. p. 136

Nos parece apropiado recoger este concepto ya que consideramos que la buena fe es un principio que se manifiesta en todas las etapas de la formación del negocio jurídico, desde la etapa de las tratativas hasta el momento de la ejecución de las obligaciones derivadas de esta fuente obligacional, con lo que se instituyen elementos fundamentales que las partes deben mirar como parámetros de comportamiento que aseguren la consecución de las pretensiones de cada una de ellas.

La libertad contractual establece que las partes son las que deciden los términos bajo los cuales se desenvuelve el negocio jurídico, en este sentido el derecho debe tan solo procurar un ámbito que garantice la consecución de este principio, ya que los interesados son los que conocen mejor que nadie sus propios intereses y las negociaciones se darán en torno de una relación que les traiga beneficios a todos los intervinientes.

Finalmente el comercio electrónico no modifica el actual régimen de derecho de las obligaciones y de los contratos privados, en este sentido las normas con respecto a la existencia, validez y eficacia de estas instituciones civiles, se regirán de acuerdo a las normas relativas a esta materia, de acuerdo a la legislación vigente en cada país. El comercio electrónico es mirado así como un medio que debe ser regulado en su forma; sin embargo, en contenido material o sustantivo del mismo, se rige de acuerdo a normas propias, ya sea en materia de obligaciones o de contratos, por lo tanto le son aplicables los principios relativos a la teoría general de los negocios jurídicos.

1.2. Conceptos y realidades relacionados con el comercio electrónico en el derecho ecuatoriano

Como hemos mencionado, el comercio electrónico no se encuentra limitado por barreras geográficas. Al respecto, LORENZETTI afirma: *“el concepto de soberanía se ha desplazado desde el sujeto Estado hacia el sujeto Usuario incluso al sujeto Red”*¹⁵. En este sentido, como establece este autor, se trata del ejercicio de la potestad soberana de estas redes, lo que es una noción completamente novedosa para el derecho, ya que tradicionalmente esta potestad se ha ejercido en función de un factor físico como el territorio, que sin embargo, no limita al ciberespacio.

¹⁵ R. LORENZETTI. El comercio..., op.cit., p. 24

Dentro del ordenamiento jurídico ecuatoriano se encuentra en vigencia la Ley de Comercio Electrónico, de ahora en adelante (LCE), que instaure ciertos criterios sobre la validez y la aplicación de los documentos electrónicos en nuestro sistema jurídico.

La legislación ecuatoriana no establece una definición del negocio jurídico electrónico, consideramos por tanto tratar de llegar a una aproximación conceptual de este concepto a través de la concepción tradicional del negocio jurídico.

El negocio jurídico implica la expresión de la voluntad de una de las partes (oferta), la cual es aceptada por la otra (aceptación), al consentir manifestando el deseo de obligarse con el fin de buscar los efectos jurídicos pretendidos entre los sujetos contractuales. Además de los elementos citados, el negocio jurídico electrónico como señala RENGIFO es *“El intercambio de información entre personas que da lugar a una relación comercial, consistente en la entrega en línea de bienes intangibles o en pedido electrónico de bienes tangibles. Este intercambio de datos o información puede ser multimedial o consistir en imágenes textos y sonidos”*¹⁶. Bajo estos dos parámetros conceptuales podemos llegar a la conclusión de que el negocio jurídico electrónico es la expresión del consentimiento de las partes a través de los mensajes de datos empleados en canales digitales, con el fin de generar las obligaciones jurídicas pretendidas entre las partes.

Una acepción más amplia del comercio electrónico que se ajusta a las nuevas realidades y a los campos hacia los cuales este medio ha logrado una expansión significativa, sostiene que el comercio electrónico ofrece *“una amplia gama de actividades comerciales realizadas mediante el uso de computadoras, incluido el comercio en línea de bienes y servicios, las transferencias electrónicas de fondos, el comercio en línea de instrumentos financieros, el intercambio electrónico de datos entre empresas y el intercambio electrónico de datos dentro de una empresa”*¹⁷. En este sentido podemos apreciar que el comercio electrónico en los últimos años ha tenido un enorme impacto en las relaciones comerciales a nivel mundial, lo cual se ve reflejado en la cantidad de áreas sobre las que este medio ha logrado su expansión, así como el impacto económico y el número de personas que ahora se han convertido en actores dentro de este proceso.

El art.1 de la LCE, expresa: *“Esta Ley regula los mensajes de datos, la firma electrónica, los servicios de certificación, la contratación electrónica y telemática, la prestación de servicios electrónicos, a través de redes de información, incluido el comercio electrónico y la protección a los usuarios de estos*

¹⁶ G.RENGIFO. *Comercio electrónico “documento electrónico y seguridad jurídica”*. Universidad Externado de Colombia. Bogotá 2000, p.16

¹⁷ D .RICHARD, Y L. HINNEKENS. *Electronic Commerce and International Taxation* (1999); Karl Frieden, *Cybertaxation: The Taxation of E-Commerce* (2000).

sistemas”¹⁸.

En este sentido la legislación ecuatoriana crea un marco jurídico que no solo reconoce sino que además organiza un ámbito de validez y protección para este tipo de transacciones, con lo cual como asegura el Art. 2 de la LCE “*Los mensajes de datos tendrán igual valor jurídico que los documentos escritos*”¹⁹.

Con estos antecedentes y con un breve análisis de la legislación nacional en cuanto al comercio electrónico, cabe resaltar que el presente trabajo, tiene como objetivo el plantear y ofrecer soluciones a los conflictos que se pueden generar dentro de la tributación de los ingresos provenientes del comercio electrónico, para lo cual nuestro estudio no se enfocará en la validez, ni en los requisitos referentes a la contratación a través de mensajes de datos, sino a los problemas de jurisdicción y delimitación del sujeto pasivo tributario.

La LCE, en su quinta disposición general establece “*Se reconoce el derecho de las partes para optar libremente por el uso de tecnología y por el sometimiento a la jurisdicción que acuerden mediante convenio, acuerdo o contrato privado, salvo que la prestación de los servicios electrónicos o uso de estos servicios se realice de forma directa al consumidor.*”²⁰

La disposición que contiene la LCE de la cual tratamos en el párrafo anterior, no es aplicable para nuestro estudio. En el caso del derecho tributario la jurisdicción no se fija de acuerdo a la voluntad de las partes, a diferencia de lo que puede ocurrir en otras ramas de derecho como en la legislación civil, en la que la autonomía de la voluntad es el principio que rige por excelencia este tipo de contratos.

La norma que analizamos por lo tanto, es una norma que tan solo rige las relaciones en caso de conflictos entre particulares y en ámbitos de derecho privado, de tal manera que cuando una de las partes involucradas es una entidad de derecho público, en uso de su potestad de imperium, la norma contenida en la LCE deja de ser aplicable. Si bien el derecho tributario tiene como punto de partida el de regular las transacciones que se realizan entre particulares en el ámbito fiscal, en cuanto se refiere al tema de establecer la jurisdicción cae dentro de los parámetros del derecho público. En temas de imposición de tributos, la jurisdicción se fija de acuerdo a los criterios establecidos en la ley tributaria, el derecho tributario es un campo de la ciencia jurídica en el que actúa el Estado con su potestad de imperium como un ente de imposición, recaudación y control de los impuestos que se generen de acuerdo a la legislación de cada país, por lo cual como establecimos previamente, en estos casos la voluntad de los intervinientes no puede estar por sobre las

¹⁸ Ley de Comercio Electrónico. Publicada en el RO 557. No. 67 del 17 de Abril del 2002

¹⁹ *Ibidem*, 18.

²⁰ G. RENGIFO. Comercio electrónico..., op.cit., p.45

disposiciones contenidas en la ley.

El comercio electrónico se ejerce a través de las redes electrónicas como la Internet, que se encuentran localizadas alrededor de todo el planeta, en este sentido delimitar la jurisdicción en materia fiscal es sin duda uno de los mayores problemas que enfrentan las legislaciones fiscales de todo el mundo; y particularmente en nuestro país, no existe una normativa que se adecue a los desafíos de este tipo de comercio.

La LCE que hemos analizado en este segmento de nuestro trabajo, es una ley de aplicación y de vigencia nacional, que si bien recoge principios contenidos en el Modelo de Ley para el Comercio Electrónico elaborado por la Comisión de las Naciones Unidas, no pretende abarcar problemas de naturaleza del derecho tributario internacional, en cuanto a la colisión que se llega a producir cuando varios sistemas y ordenamientos jurídicos convergen sobre un mismo hecho generador, llegando a producir fenómenos de doble imposición tanto jurídica como económica.

Además de los problemas derivados de la aplicación de la norma material o sustantiva, en cuanto se refiere a definición del hecho generador o del hecho imponible, existen además problemas prácticos relativos a la eficacia de los métodos, tanto de control como de recaudación, empleados por los Estados. Es decir, si bien se puede haber generado el hecho imponible de acuerdo a la legislación de un determinado país, la misma carecerá de total eficacia si en última instancia el Estado no tiene forma alguna de llevar a cabo un control eficaz de las transacciones de este sujeto pasivo, ni peor aún de hacer efectivo el cobro del impuesto causado.

Como trataremos en los próximos capítulos, nuestro estudio se enmarcará precisamente a partir de la realidad que hoy en día presenta el comercio electrónico, sus especiales implicaciones jurídicas tributarias, tomando en consideración la legislación ecuatoriana vigente en materia fiscal, así como un análisis con respecto a las limitaciones que la misma presenta tanto en su estructura sustantiva, como procesal.

1.3. Ganancias derivadas en transacciones de comercio electrónico

Bajos los principios que rigen el comercio electrónico que hemos analizado previamente, no existen diferencias en cuanto al tratamiento que el derecho ofrece a este tipo de relaciones, y en el campo tributario, tampoco existen razones para crear

excepciones, más aún cuando la naturaleza del negocio no es la que varía, sino únicamente el canal de comercialización. Es así que la LCE establece la definición de la factura electrónica como el *“Conjunto de registros lógicos archivados en soportes susceptibles de ser leídos por equipos electrónicos de procesamiento de datos que documentan la transferencia de bienes y servicios, cumpliendo los requisitos exigidos por las Leyes Tributarias, Mercantiles y más normas y reglamentos”*²¹

La factura es un requisito solicitado por la ley, con el cual los contribuyentes cumplen un deber formal determinado por el organismo de control y recaudación fiscal, en el caso ecuatoriano el Sistema de Rentas Internas (de ahora en adelante SRI), con el fin de establecer un sistema de control mediante un documento de respaldo acreditado en la legislación nacional, que pueda respaldar fiscalmente todo tipo de transacciones sujetas a imposición. La factura de acuerdo al Reglamento de Comprobantes de Venta establece:

Se emitirán y entregarán facturas con ocasión de la transferencia de bienes, de la prestación de servicios o la realización de otras transacciones gravadas con impuestos, considerando lo siguiente:

- a) Desglosando el importe de los impuestos que graven la transacción, cuando el adquirente tenga derecho al uso de crédito tributario o sea consumidor final que utilice la factura como sustento de gastos personales;
- b) Sin desglosar impuestos, en transacciones con consumidores finales; y,
- c) Cuando se realicen operaciones de exportación.²²

Con esta breve introducción acerca de lo que la ley de Comercio Electrónico y el Reglamento que regula este tipo de documentos, establecen como un documento válido que sirve de soporte en materia fiscal, conviene ahora abordar el tema de la naturaleza de los ingresos que provienen del comercio electrónico, con el fin de determinar si los mismos se ajustan al tipo de ingresos que la legislación ecuatoriana considera como ingresos sujetos a imposición.

Ahora bien, previo al análisis de lo que la legislación nacional considera como ingresos gravados, nos parece adecuado tratar de llegar a una aproximación conceptual de lo que constituyen las rentas o ganancias; como afirma RAIMONDI *“ganancia es todo aumento patrimonial, acaecido en cierto período, que tuviere una persona o ente, más las sumas dispuestas o consumidas durante este lapso para satisfacer sus necesidades, o gastos personales, o para distribuir entre los propietarios del ente”*²³.

²¹ Ley de Comercio Electrónico op.cit.,22

²² Reglamento de Compraventas de Venta y de Retención publicada en el R.O 247 del 30 de Julio del 2010

²³ C. RAIMONDI. *El impuesto a las Ganancias*. Ediciones De Palma. Buenos Aires, 2000, p.8

Nos parece adecuada la definición que realiza RAIMONDI, ya que si bien la misma adopta el criterio que sigue la legislación argentina en esta materia, la normativa ecuatoriana para el método del cálculo del impuesto a la renta, considera el acrecimiento patrimonial de la persona, natural o jurídica, es decir ganancias menos deducciones y gastos personales, parámetros bajos los cuales se calcula el impuesto que el contribuyente debe pagar, como se establece en el art.16 de la Ley de Régimen Tributario Interno (de ahora en adelante LRTI) que dispone *“En general, la base imponible está constituida por la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios gravados con el impuesto, menos las devoluciones, descuentos, costos, gastos y deducciones, imputables a tales ingresos”*²⁴

En este sentido son dos los métodos utilizados para calcular el acrecimiento patrimonial como establece RAIMONDI: “a) integral: consistente en comparar el patrimonio del sujeto al final de cada período, con el patrimonio que poseía al principio de éste y; b) contable: consistente en determinar directamente la ganancia proveniente de cada operación o actividad realizada, o de cada fuente susceptible de generar un resultado económico.”²⁵. De acuerdo a los criterios que analizamos previamente podemos llegar a la conclusión que en el caso del primer método éste se utiliza en la legislación ecuatoriana como la forma para calcular los ingresos en los cuales el sujeto pasivo al final de cada año fiscal se encuentra en la obligación de realizar y presentar la conciliación tributaria, mientras que el segundo método se utiliza en los casos susceptibles de retención en la fuente, en los cuales el contribuyente únicamente se encuentra en la obligación de afrontar el pago del impuesto que se cumple al momento de la retención, pero que sin embargo no presenta un detalle contable de todos sus ingresos y deducciones, y por lo tanto no realiza la conciliación fiscal dentro de esa jurisdicción.

El art.8 de la LRTI, hace una enumeración de los ingresos que son considerados de fuente ecuatoriana, es decir señala los ingresos que se encuentran sujetos a imposición en el Ecuador y que están sujetos a los deberes formales y materiales establecidos en nuestra legislación.

Entre los ingresos que nuestra legislación considera como ingresos gravados, es de particular importancia examinar los numerales 1, 2, y 10 de la LRTI, con el fin de determinar si las ganancias derivadas del comercio electrónico, en efecto constituyen ingresos que se ajustan al tipo normativo descrito en la legislación fiscal ecuatoriana. Como indica RAIMONDI, las legislaciones de cada país son las que en última instancia definen el

²⁴ Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno publicada en el R.O.243-3S del 29 de julio del 2007

²⁵ C. RAIMONDI. *El impuesto...*, op.cit., pp.12, 13

tipo de ingresos gravados, y en este sentido son dos los criterios que adoptan los legisladores “a) no gravan ciertas clases de rentas, sea por la particular naturaleza que revisten, o por su origen, o por razón del sujeto que las obtiene; b) gravan conceptos que, en sentido estricto no constituyen realmente renta”²⁶. Como veremos a continuación, la legislación ecuatoriana ha adoptado si bien no en estricto sentido, el criterio de fuente como tipo impositivo en los artículos que examinaremos a continuación.

El Art.8 numeral.1 de la LRTI establece:

Los que perciban los ecuatorianos y extranjeros por actividades laborales, profesionales, comerciales, industriales, agropecuarias, mineras, de servicios y otras de carácter económico realizadas en territorio ecuatoriano, salvo los percibidos por personas naturales no residentes en el país por servicios ocasionales prestados en el Ecuador, cuando su remuneración u honorarios son pagados por sociedades extranjeras y forman parte de los ingresos percibidos por ésta, sujetos a retención en la fuente o exentos; o cuando han sido pagados en el exterior por dichas sociedades extranjeras sin cargo al gasto de sociedades constituidas, domiciliadas o con establecimiento permanente en el Ecuador. Se entenderá por servicios ocasionales cuando la permanencia en el país sea inferior a seis meses consecutivos o no en un mismo año calendario.²⁷

Como se puede observar en la primera parte del artículo 8 numeral.1 de la LRTI, el requisito que señala la legislación ecuatoriana, es que las actividades se realicen dentro del territorio ecuatoriano. En este sentido como hemos tratado previamente, el comercio electrónico se ejerce en lo que podríamos considerar como una jurisdicción abstracta, ya que los canales y servidores de Internet se encuentran localizados alrededor de todo el mundo, lo cual presenta a la luz del artículo que examinamos, un problema tanto en la norma sustantiva, ya que la misma adopta el criterio de fuente para gravar a cierto tipo de ingresos, y al mismo tiempo un problema de orden práctico, al no existir métodos de control o de recaudación, para los ingresos que provengan del comercio electrónico.

Al señalar las actividades que se consideran como gravadas dentro de la legislación nacional fiscal, se establece que el comercio es una de las actividades que se enmarcan dentro del tipo normativo que trata el art.8 LRTI. El problema entonces no se presenta en cuanto a la estructura del impuesto que se refiere a las ganancias del comercio electrónico, ya que como hemos tratado la ley de comercio electrónico no establece diferencias entre el comercio mediante canales tradicionales y el comercio que

²⁶ E. RINCÓN. *Manual de derecho...*, op.cit., p.7.

²⁷ Ley de Régimen Tributario Interno, op.cit., 24

utiliza mensajes de datos y redes electrónicas. En este sentido, cuando el comercio electrónico se realiza entre dos personas que se encuentran dentro del territorio del Ecuador, en un primer vistazo a la normativa ecuatoriana, este tipo de transacciones sin lugar a duda son ingresos sujetos a gravamen (IVA o Renta), como trataremos en los próximos capítulos. Sin embargo, el problema se llega a presentar cuando varias jurisdicciones fiscales podrían llegar a formar parte en un determinado caso, tanto cuando las personas o cuando las bases de datos electrónicos se encuentran por fuera del Ecuador.

Con el fin de determinar la situación de las actividades que se realizan en el exterior el Art.8 numeral .2 establece “*Los que perciban los ecuatorianos y extranjeros por actividades desarrolladas en el exterior, provenientes de personas naturales, de sociedades nacionales o extranjeras, con domicilio en el Ecuador, o de entidades y organismos del sector público ecuatoriano*”²⁸. Al realizar un análisis de este artículo la legislación nacional continua adoptando el criterio de fuente como método para gravar este tipo de actividades, sin embargo a diferencia del artículo 8 N.1 de la LRTI, ahora la carga opera sobre las personas domiciliadas en el Ecuador, que deberán actuar como agentes de retención.

Finalmente el art.8 de la LRTI numeral establece “*Cualquier otro ingreso que perciban las sociedades y las personas naturales nacionales o extranjeras residentes en el Ecuador*”²⁹, lo cual sin embargo implica ciertas dificultades ya que según este numeral, el tipo legal amplia los ingresos de fuente ecuatoriana a ingresos que no se encuentran detallados a diferencia de los dos numerales que hemos examinado previamente.

Si bien es cierto que el crecimiento del comercio electrónico implica para las administraciones tributarias una serie de desafíos y de peligros relacionados con la evasión y la defraudación tributaria, debido a la dificultad que presenta para las distintas jurisdicciones fiscales los problemas de seguimiento y de auditoría que se debe dar para cada caso, así como la determinación de los actores en las distintas transacciones. No es menos cierto que de ese tipo de comercio se desprenden asimismo, una serie de oportunidades derivadas del hecho de que ahora las declaraciones, así como los documentos que acreditan las transacciones son reducidos a medios digitales, lo cual facilita el acceso a estos documentos y amplía el ámbito de cooperación internacional entre los diferentes sujetos activos tributarios.

Con este breve análisis de los ingresos que constituyen bajo la legislación

²⁸ Ley de Régimen Tributario Interno, op.cit.,24.

²⁹ *Ibíd*em, 24

nacional, ingresos de fuente ecuatoriana, el objeto en los próximos capítulos de este trabajo, es precisamente el de determinar los problemas que presenta tanto la normativa tributaria, como los problemas de índole pragmática para la aplicación de la Renta como del IVA, haciendo una análisis de los elementos constitutivos de cada tipo impositivo.

1.4 Principios Generales del Derecho Tributario y la Tipificación en el Ecuador acerca de los ingresos de fuente ecuatoriana sujetos a imposición tributaria.

El motivo del presente estudio es el de realizar un análisis a la normativa ecuatoriana fiscal, sin embargo por las connotaciones que trae el comercio electrónico, su ámbito de aplicación y sus efectos que en muchas de las ocasiones trascienden el ámbito nacional, nos encontramos ante una rama del derecho sui generis, que es la que corresponde al campo de estudio del derecho tributario internacional.

A continuación presentaremos un breve análisis de los principios contemplados tanto en las normas tributarias nacionales, así como también de los principios generales del derecho tributario internacional.

El derecho tributario al igual que todas las demás ramas del derecho, se rige por una serie de principios que han llegado a inspirar la legislación vigente en cada país. En este sentido es importante considerar los principios que hay inspirado al constituyente en el Ecuador, a fin de realizar un análisis de la legislación tributaria ecuatoriana para determinar los problemas que plantea nuestro ordenamiento jurídico con la introducción de nuevos planteamientos como la globalización y el desarrollo de la tecnología, que hoy por hoy escapan de las manos del legislador, y que plantean una serie de desafíos tanto para los contribuyentes como para el ente regulador en materia fiscal.

La Constitución del Ecuador es la norma jurídica de mayor jerarquía sobre la cual se construye el sistema y el ordenamiento jurídico ecuatoriano, es así que la misma contiene una serie de principios de directa aplicación que son las bases de toda la legislación nacional. El Art.285 de la Constitución del Ecuador establece los objetivos de la política fiscal que el Estado Ecuatoriano debe perseguir entre los cuales se enumeran los siguientes: “1.El financiamiento de servicios, inversión y bienes públicos. 2. La redistribución del ingreso por medio de transferencias, tributos y subsidios adecuados.3. La generación

*de incentivos para la inversión en los diferentes sectores de la economía y para la producción de bienes y servicios, socialmente deseables y ambientalmente aceptables”.*³⁰

Los objetivos señalados en el párrafo anterior son los fines que el Estado Ecuatoriano se ha planteado dentro de un esquema neo constitucional, en el que la ponderación de principios encamina las políticas del gobierno hacia un Estado de derechos y de justicia. Estos objetivos sin embargo, necesitan de medios adecuados que establezcan las directrices que encaminen a las instituciones gubernamentales hacia la consecución de estos objetivos, para lo cual la Constitución establece una serie de principios en materia tributaria que son de vital importancia, ya que los mismos son los que regirán la creación de tributos y la actuación de los entes reguladores en materia fiscal.

El Art.300 de la Constitución del Ecuador establece:

El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos.

La política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables.³¹

Ahora bien, una vez que conocemos los principios que inspiran la legislación tributaria nacional constitucional, es importante saber de buena tinta las normas contenidas dentro de leyes de menor jerarquía, para lo cual es primordial examinar el Código Tributario, de ahora en adelante (C.T), con el fin de establecer una definición conceptual de los principios contenidos en el sistema jurídico ecuatoriano.

El Art. 5 del C.T. establece *“El régimen tributario se regirá por los principios de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad.”*³². Bajo el análisis realizado de las normas tributarias constitucionales, así como de las normas contenidas en cuerpos legales fiscales, nos corresponde realizar un breve análisis de los principios contenidos en estas normas jurídicas, con el fin de llegar a una aproximación conceptual a través de otras fuentes del derecho.

El principio de igualdad tributaria, no se refiere a una igualdad en las cantidades

³⁰ Constitución del Ecuador 2008 Título VI. Cap. Cuarto. Sección Segunda

³¹ Constitución Ecuador 2008. Título VI. Cap. Cuarto. Sección Quinta

³² Código Tributario publicado en el R.O. Suplemento 38, 14 de Junio del 2005

numéricas del impuesto causado, este principio se refiere a la igualdad entre personas que comparten características similares; y por lo tanto, el tratamiento que el ordenamiento tributario ofrece no puede crear discriminaciones entre estas personas. El principio de igualdad tiene relación con el principio de generalidad ya que este principio debe procurar que *“un sistema tributario debe abarcar íntegramente las distintas exteriorizaciones de la capacidad contributiva. Los tributos debe abarcar íntegramente a las distintas categorías de personas o bienes y no una parte de ellas”*³³. La generalidad en este sentido implica un tratamiento igualitario ante la ley, es decir los tributos se crean en función del hecho imponible al que gravan, y no así en función de sujetos pasivos determinados.

El principio de progresividad se refiere a que en el ordenamiento tributario, con el fin de garantizar métodos que aseguren la redistribución de la riqueza y en cumplimiento de los objetivos y políticas fiscales establecidos por la Constitución, los tributos deben procurar gravar en base a factores objetivos como la cantidad de los ingresos percibidos por los contribuyentes; en otras palabras mientras mayor el ingreso mayor el gravamen al que se debe sujetar, de ahí la tabla progresiva establecida en la legislación fiscal para el cálculo del impuesto a la renta.

El principio de simplicidad administrativa se refiere a reducir todas las trabas legales y administrativas para el contribuyente, es decir que no existan obstáculos ni requisitos formales innecesarios que atenten contra la celeridad de los procedimientos fiscales. Este principio tiene como fin el precautelar el cumplimiento efectivo, por parte del sujeto pasivo, de sus obligaciones tributarias, de manera que no se sacrifique el cumplimiento material por la creación de requisitos de forma.

El principio de irretroactividad como establece el Art. 7 del Código Civil *“la ley no dispone sino para lo venidero: no tiene efecto retroactivo”*³⁴, en este sentido un tributo no puede ser creado sino por ley y el mismo no puede gravar un hecho determinado sino desde la fecha en que la ley fue promulgada, y por lo tanto, desde que entró en vigencia en el ordenamiento jurídico nacional.

El principio de suficiencia recaudatoria tiene que ver con la finalidad de la creación de los tributos. Así, el Art.6 del C.T. establece que:

Los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, servirán como instrumento de política económica general, estimulando la inversión, la

33

Disponible.<http://www.afip.gov.ar/institucional/afipSimulada/archivos/Principios%20constitucionales>

³⁴ Código Civil. Publicado en el Suplemento del R.O. No. 46, del 24 de Junio de 2005.

reinversión, el ahorro y su destino hacia los fines productivos y de desarrollo nacional; atenderán a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurarán una mejor distribución de la renta nacional.³⁵

Los tributos para su creación y modo de aplicación deben tener presente los fines para los cuales se establece una prestación hacia los contribuyentes, la suficiencia recaudatoria debe ser la fuente que garantiza los medios para que el Estado pueda ejercer de manera adecuada las obligaciones que se establecen en la Constitución, como salud, educación, vivienda entre otros. En este sentido el principio de suficiencia recaudatoria va ligado con el principio de no confiscatoriedad que si bien no se encuentra tipificado en la Constitución o en el C.T. de nuestro país es un principio de suma importancia que ha sido incorporado en la Constituciones más progresistas del mundo como en la de España de 1978, en la de Brasil de 1988 y en la de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires , ya que un tributo no debe restringir las libertades y derechos como el de propiedad privada y el derecho a obtener un beneficio, sino solamente a ser un medio de contribución para la consecución de los objetivos del Estado.

Una vez que hemos analizado los principios del derecho fiscal ecuatoriano, es importante ahora conocer los principios generales que inspiran el derecho tributario internacional, así como su objeto, sus fines y sus fuentes.

Si bien consideramos que el derecho tributario internacional se compone de las normas de cada ordenamiento legal interno (estatalidad), así como segmentos amplios de disposiciones jurídicas como cita KLAUS “*normas nacionales, internacionales, supranacionales*”³⁶, existen sectores dentro de la doctrina del estudio del derecho internacional tributario, que consideran que las normas materiales de cada legislación se deben dejar de lado en el estudio de este campo del derecho. Como cita JARACH “*dentro de este campo en sentido estricto, están los tratados colectivos del DIT, los tratados de doble imposición, y las normas de las comunidades supranacionales y de derecho internacional común*”³⁷.

Dejando de lado las discusiones y debates que se plantean doctrinariamente sobre este punto, nos corresponde examinar el objeto y el campo de estudio de esta rama del derecho, ya que como hemos analizado previamente, el comercio electrónico es una forma de comercio que implica ciertas particularidades que pueden llegar a generar fenómenos de doble o múltiple imposición, ya que los efectos jurídicos de este tipo de negocio

³⁵ Código Tributario, op cit, 22

³⁶V. KLAUS. “*Derecho Tributario Internacional*”, en Andrea Amatucci, dir, Tratado de Derecho Tributario, Bogotá, Temis, 2001, pp. 705- 707

³⁷ D. JARACH. *Curso superior de Derecho Tributario*. Buenos Aires, CIMA,1970, p.1411

trascienden las barreras nacionales, y por tanto los sistemas jurídicos de cada país.

El derecho internacional tributario comprenden cualquier situación en la cual se encuentre presente algún punto de conexión de carácter internacional, como afirma MONTAÑO “*ámbitos de producción de tales situaciones fácticas serían, los de inversión, el comercio en cualquiera de sus formas, la libre movilidad de los bienes, capitales y personas, la libre circulación del capital, la integración económica en el marco de integración de varios estados comunitarios*”³⁸. En este sentido el estudio del derecho tributario internacional debe tratar con los fenómenos relativos a la doble o múltiple imposición, pero además debe evitar que se generen fenómenos que degeneren en la evasión tributaria o en conflictos que produzcan la falta de imposición, aún cuando los elementos de hecho se ajusten al hecho imponible contemplado en la norma tributaria.

Dentro de las fuentes que dan vida al derecho internacional tributario, consideramos las siguientes: los tratados y los convenios internacionales, la costumbre de derecho internacional, la normativa interna de cada uno de los estados, la jurisprudencia tanto nacional como internacional, la doctrina relativa a temas fiscales, y el soft law.

Con respecto a los tratados y convenios internacionales podemos decir que son los acuerdos bilaterales que se establecen entre Estados, y en el caso particular del Ecuador, que pasan a formar parte de la legislación nacional, una vez que han sido suscritos y ratificados por el Estado Ecuatoriano. Como establece SACHETTO “*the only way status can consciunshly create international law*”³⁹. De esta forma los tratados internacionales una vez que han seguido el proceso que cada legislación contempla para su aprobación, pasan a formar parte del ordenamiento positivo de cada país, y son una fuente de derecho vinculante, es decir de cumplimiento obligatorio, que incluso llega a prevalecer sobre la normativa interna de acuerdo a la Constitución del Ecuador.

La costumbre de derecho internacional como cita MONTAÑO “*se trata de normas consuetudinarias que surgen de una práctica general, de allí que puede cambiar conforme pasa el tiempo, y según el ámbito o lugar geográfico, en donde aquella práctica se realiza*”⁴⁰. Como un ejemplo de estas normas tenemos a la Lex Mercatoria, la costumbre internacional en este sentido, es una fuente de derecho que se origina principalmente de las relaciones de comercio establecidas

³⁸C. MONTAÑO. *Manual de Derecho Tributario Internacional*. Corporación Editora Nacional, Quito 2006. p. 19

³⁹ C. SACHETTO. “Las fuentes del derecho internacional tributario”, en Cesar Montaña. *Manual de Derecho Tributario Internacional*. Corporación Editora Nacional, Quito 2006. p. 24
Traducción no autorizada: La única forma en la que conscientemente se pueda crear un derecho internacional

⁴⁰ MONTAÑO CÉSAR, G. *Manual de Derecho Tributario Internacional*. Corporación Editora Nacional, Quito 2006. p.28

entre los diferentes operadores económicos. Como asevera MONTAÑO la costumbre debe reunir dos elementos:

Uno, la práctica o el diurnitas, constituido por una serie de actos o precedentes, suficientemente reiterados y ocurridos en el medio internacional, convencionalmente ligados los unos de los otros (consuetudos), y el otro la convicción (opinio juris sive necessitatis), que es el elemento psicológico que permite entender que tales actos reiterados corresponden a la ejecución de una obligación jurídica⁴¹

Si bien la costumbre no es una fuente vinculante del derecho, y en nuestra legislación la misma solo constituye una fuente formal cuando la legislación se remita a ella, no por eso se puede dejar de lado esta fuente que si bien es supletoria, sin embargo puede llegar a proporcionar soluciones a los problemas cuando existen vacíos en el ordenamiento positivo.

Los principios generales del derecho internacional constituyen una fuente de suma importancia, si bien no son normas jurídicas imperativas, son las bases sobre las cuales se construyen los diferentes ordenamientos jurídicos alrededor del mundo. En este sentido DÍEZ manifiesta “*la relación entre principios y reglas no es rígida pero sí compleja, porque un principio puede convertirse en norma o regla sin alterar su contenido. En suma, la distinción entre principios y reglas no es material sino formal*”⁴².

Entre los principios generales del derecho podemos citar al principio de *pact sunt servanda*, es decir que las partes deben cumplir con lo pactado de buena fe; *el principio de prohibición del abuso del derecho*, que establece que las normas jurídicas deben aplicarse en cuanto las mismas no causen daños en contra de terceros; *el principio de la independencia de los estados* que está relacionado con la potestad legislativa que tiene cada país para dictar normas internas de acuerdo a sus políticas de gobierno; el principio de *rebus sic stantibus*, que se relaciona con la teoría de la imprevisión, que asevera que cuando se rompe la relación sinalagmática entre las partes en perjuicio de una de las mismas, se debe reestablecer la igualdad entre las prestaciones que cada contratante debe cumplir; y finalmente el principio de *Ius cogens* que como manifiesta MONTAÑO es “el principio del respeto a las normas imperativas del derecho internacional general que obligan a los

⁴¹P. CAMARGO. Tratado de derecho internacional público. en Cesar Montaña. *Manual de Derecho Tributario Internacional*. Corporación Editora Nacional, Quito 2006. p.28

⁴² M .DÍEZ DE VELASCO. *Instituciones del derecho internacional público*, Tecnos, Madrid, 1997, undécima edición p. 103

estados”⁴³.

Los fallos jurisprudenciales se refieren a las decisiones judiciales que adoptan los jueces en un caso particular, y que sirven como precedentes acerca de la manera en que la judicatura interpreta el ordenamiento positivo. Estos fallos pueden ser nacionales o internacionales, y la principal diferencia entre los mismos son los efectos que producen. Mientras los fallos nacionales solo tiene vigencia dentro del sistema jurídico que los emitió, los efectos de los fallos internacionales trascienden las barreras jurisdiccionales de los Estados, como cita MONTAÑO *“la jurisprudencia no se limita a ayudar a la resolución de un problema según precedentes y normas jurídicas determinadas sino que sirve también para aplicar los principios generales del derecho”*⁴⁴. En este sentido la jurisprudencia es la aplicación del derecho a casos específicos, que sirve además como una fuente para la resolución de conflictos que presentan presupuestos fácticos similares.

La doctrina del derecho, si bien no es una fuente que crea derecho, la misma consiste en las interpretaciones y opiniones de estudiosos en la ciencia jurídica que sirven como una fuente supletoria para la resolución de los problemas que se presentan en las normas sustantivas, así como en la aplicación e interpretación de las mismas. Debido a la cantidad de tratadistas y legislaciones, la doctrina es una fuente mutable que cambia de acuerdo a elementos subjetivos referentes a los estudiosos, e incluso a elementos como el cambio del objeto de estudio, que en última instancia es el ordenamiento positivo.

Para MONTAÑO *“las opiniones de los cultores del derecho tributario internacional, al estar fuertemente influidas por los ordenamientos jurídicos-tributarios de sus propios países serían contradictorias en muchos de los casos”*⁴⁵. Si bien las opiniones, en muchos de los casos pueden resultar contradictorias, sin embargo esta fuente ayuda a lograr un mejor entendimiento de los ordenamientos jurídicos extranjeros con el fin de encontrar ámbitos comunes entre sistemas jurídicos, de esta manera se pueden llegar a establecer medidas favorables para todos los países intervinientes.

En cuanto al soft law, si bien esta no es reconocida como una fuente vinculante del derecho internacional, MONTAÑO considera que este término *“denota una serie de hechos, principios, normas sociales y actos que tienen por objeto relaciones internacionales y que no han sido considerados como fuente de derecho”*⁴⁶. Unos cuantos ejemplos de las mismas en el ámbito de la materia motivo de nuestro estudio, son los Modelos de Convenios para evitar la doble

⁴³ C. MONTAÑO. *Manual de Derecho Tributario Internacional*. Corporación Editora Nacional, Quito 2006. p.41

⁴⁴ *Ibidem*, p.43.

⁴⁵ C. MONTAÑO. *Manual de Derecho...op.cit.*, p p. 46

⁴⁶ *Ibidem*, p.56

imposición, así como las recomendaciones emitidos por la OCDE; los Modelos para evitar la doble imposición y la evasión fiscal de la ONU, entre otras.

Consideramos que las fuentes internacionales del derecho tributario son de suma importancia, especialmente con la expansión del comercio electrónico. La jurisdicción virtual que este medio de comercio ha establecido, tiene como consecuencia la desaparición de las barreras geográficas. En este sentido la creación de la normativa a nivel interno que regule este materia, no puede únicamente tomar en cuenta principios como el de soberanía de los Estados (estatalidad), sino más bien debe asegurar e introducir una serie de principios generales del derecho tanto como la normativa internacional fiscal, que establezcan un marco legal que no perjudique ni a las administraciones tributarias, ni tampoco a sus contribuyentes.

Cap.II. Impuesto a la Renta sobre ingresos derivados del comercio electrónico.

2.1. Hecho imponible

Dentro de los mayores problemas que plantea el comercio electrónico para las administraciones tributarias a nivel mundial, y con especial énfasis al Servicio de Rentas Internas del Ecuador (SRI), es la determinación del sujeto pasivo, así como el ejercicio de la potestad impositiva en una jurisdicción que no se ve limitada por las fronteras geográficas, que ha traído como consecuencia de estas dificultades, que la Internet sea

considerado como un “*gran agujero negro fiscal*”⁴⁷.

La legislación tributaria nacional en base al principio de territorialidad, tiene su ámbito de aplicación solamente en el territorio del Ecuador, de ahí el problema que se presenta cuando el comercio electrónico introduce una jurisdicción que no se ve limitada por factores geográficos, y que involucra a personas tanto naturales como jurídicas sujetas a diferentes sistemas y ordenamientos jurídicos.

El impuesto a la renta es un impuesto directo y cuyo objeto de acuerdo a la legislación nacional tipificado en el art.1 de la LRTI determina “*establécese el impuesto a la renta global que obtengan las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades nacionales o extranjeras, de acuerdo con las disposiciones de la presente Ley*”⁴⁸.

Ahora bien, dentro del análisis del hecho imponible y del comercio electrónico, nuestro estudio se focalizará en lo que MCLURE califica como el “*verdadero comercio electrónico en contenidos (bienes inmateriales y servicios), la entrega también se realiza on line*”⁴⁹. Entonces, nos enfocaremos en el tratamiento de bienes y de servicios que por su naturaleza no cuentan con una contrapartida física o material, a diferencia de bienes corporales, los cuales podrían verse gravados por otras figuras impositivas, como por ejemplo aranceles.

Los tributos que grava el comercio electrónico como trata CUELLO “*son aquellos que recaen sobre el comercio, como no podía ser de otra forma. Es decir por un lado el impuesto sobre la renta, y por el otro los impuestos sobre el tráfico empresarial, y en menor medida, no empresarial*”⁵⁰.

En este punto y partiendo de la premisa de que el comercio electrónico y su legislación vigente en el Ecuador, no hacen distinción entre los negocios jurídicos tradicionales y los negocios que se realizan a través de este canal, conviene abordar el estudio del impuesto a la renta, es decir su objeto, así como el hecho jurídico, y material, y el sujeto pasivo que han sido contemplados bajo nuestra legislación tributaria vigente.

El hecho imponible en el impuesto a la renta como hemos tratado previamente, no difiere por el cambio de los medios de comercialización, es decir para motivos de nuestra tesis, el concepto adoptado por la legislación nacional en cuanto se refiere al objeto imponible, no varía de los principios que el legislador ha establecido para gravar los ingresos contemplados en el art.8 de la LORTI.

⁴⁷ C. YOUNG. Y R.TSANG. *Taxing business on Internet*. Tax Planning international e commerce. 1988, p. 8

⁴⁸ Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, op.cit., 22

⁴⁹ E. MCLURE. *La tributación sobre el comercio electrónico*. Objetivos Económicos, restricciones tecnológicas y legislación tributaria. Ed. De Palma. Buenos Aires, 2000, p.114

⁵⁰ O. CUELLO. *Tributación del comercio electrónico*. Ed. Tirant to blanch, Barcelona 1999, p.18

Siguiendo la línea de RAIMONDI, el hecho imponible no se refiere a otra cosa, que el presupuesto de hecho previsto por la ley para que se configure un tributo, es decir los criterios bajo los cuales el legislador ha elaborado un tipo normativo tributario, el cual recoge en el caso del impuesto a la renta, una serie de parámetros, que para el ordenamiento jurídico fiscal son ingresos gravados, y por consiguiente sujetos a imposición. En otras palabras como trata JARACH “*por voluntad de la ley la obligación del contribuyente y la pretensión correlativa del Fisco se hacen depender del verificarse de un hecho jurídico, el titulado presupuesto legal del tributo, o hecho imponible*”.⁵¹

La base imponible de acuerdo a nuestra legislación tributaria se conforma por lo tanto, como se tipifica en el art.16 de la LRTI “*está constituida por la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios gravados con el impuesto, menos las devoluciones, descuentos, costos, gastos y deducciones imputables a tales ingresos*”⁵² por rendimientos provenientes del trabajo, del capital inmobiliario, del capital mobiliario, entre otras actividades económicas, así como por las ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta.

En este sentido conviene ahora tratar de llegar hacia una definición de lo que nuestra ley ha adoptado como concepto de renta, con el fin de llegar a un mejor entendimiento de los criterios contenidos en la serie de ingresos gravados contenidos en el art.8 de la LRTI.

Nos parece acertada la definición elaborada por RAIMONDI, que conceptúa al término renta como “*todo aumento patrimonial acaecido en cierto período, que tuviere una persona o ente, más las sumas dispuestas o consumidas durante ese lapso de tiempo para satisfacer sus necesidades (las ajenas a la obtención de la propia renta) o gastos personales, o para distribuir entre los propietarios del ente*”⁵³.

Como trata JARACH, el presupuesto de toda relación tributaria “*se puede hacer solamente partiendo del presupuesto de hecho, este constituye el centro de la teoría jurídica del tributo*”⁵⁴. En el caso del impuesto a la renta y de los rendimientos obtenidos a través del comercio electrónico, el hecho jurídico no se modifica, por lo tanto el hecho imponible del impuesto a la renta tampoco sufre un cambio bajo los términos contemplados en nuestra ley. Consideramos como hemos analizado en este trabajo, que el cambio del medio no altera la sustancia, ni modifica la relación jurídica material.

⁵¹ D. JARACH. *El hecho imponible*. Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, p.73

⁵² Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, op.cit., 22

⁵³ C. RAIMONDI. *El impuesto a las ganancias*. Ed. De Palma, Buenos Aires, 2000, p.9

⁵⁴ *Ibidem* .p.68

Habiendo dicho esto, los problemas que se generan en cuanto tiene que ver con el impuesto a la renta y al comercio electrónico se refieren, como trata Cuello *“a los problemas de calificación de la rentas obtenidas, las dificultades en la localización de las actividades comerciales en un entorno telemático, y en tercer lugar, los problemas con que se encuentran las administraciones tributarias para controlar las transacciones comerciales que se llevan en un entorno telemático”*⁵⁵

A continuación analizaremos los problemas tratados en el párrafo anterior, los cuales serán enfocados desde la óptica de nuestra legislación tributaria vigente, sin embargo estas dificultades se han generado a nivel de todas las administraciones tributarias en el mundo. Analizaremos además las propuestas diseñadas para evitar pérdidas fiscales, las cuales sin embargo, apuntan a fomentar el tráfico electrónico, en consecución con las metas introducidas por la globalización las cuales respetando los principios tributarios tanto internacionales como así nacionales, con el fin de que en el proceso de adoptar medidas para regular la tributación sobre el comercio electrónico se violenten derechos fundamentales de los contratantes que utilizan las redes digitales.

2.2. Sujeto Pasivo del Impuesto a la Renta

Sin lugar a duda uno de los mayores problemas que presenta el comercio electrónico es la determinación del sujeto pasivo sobre el cual se ha generado el hecho imponible, y por lo tanto sobre el cual nace la obligación de realizar el pago del impuesto causado al sujeto activo fiscal (SRI). Para JARACH *“ el hecho imponible se atribuye a uno o más sujetos que por efecto de esa atribución, resultan obligados al pago del tributo”*⁵⁶

Doctrinariamente el sujeto pasivo es definido como *“el sujeto obligado al tributo que se halla en una relación tal con el hecho imponible, que a él se pueda atribuir en vía principal la capacidad contributiva”*⁵⁷. En este sentido y siguiendo la teoría elaborada por DINO JARACH la capacidad contributiva es la causa del impuesto y por lo tanto *“el contribuyente es el sujeto que está obligado al pago del tributo por un título propio, es obligado por naturaleza, porque con respecto a él se verifica la causa jurídica del tributo”*.⁵⁸

Ahora bien, bajo nuestra legislación tributaria de acuerdo al art. 4 de la LORTI, el sujeto pasivo se define como: *“son sujetos pasivos del impuesto a la renta las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades, nacionales o extranjeras, domiciliadas o no en el país, que obtengan ingresos gravados de conformidad con*

⁵⁵D. JARACH, op.cit., p.19

⁵⁶D. JARACH. El hecho..., op.cit. ,p.167

⁵⁷ Ibídem p.168

⁵⁸ Ibídem p.168

*las disposiciones de esta Ley*⁵⁹.

Además en el art. 2 del Reglamento para la aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno se introducen las *“sucursales o establecimientos permanentes de sociedades extranjeras y las empresas del sector público, excepto las que prestan servicios públicos, que obtengan ingresos”*.⁶⁰

Es decir el sujeto pasivo no es otra que la persona, ya sea natural o jurídica, que se encuentra llamado a realizar una determinada prestación de carácter tributario, frente al sujeto activo que es la administración pública tributaria, que en el caso del Ecuador es el SRI. De ahí la importancia de su determinación con el fin de que se cumplan las obligaciones que se derivan tanto de deberes formales, como el del pago de los impuestos que se puedan llegar a generar producto de las transacciones que se realizan en el comercio electrónico.

Dentro de la determinación del sujeto pasivo en el comercio electrónico, como cita ESTEVE se presentan algunos problemas *“si una empresa o un profesional prestan sus servicios o venden productos a través de una página web ¿dónde realizan su actividad?, ¿en el lugar donde radique su sede económica? ¿Dónde esté situado el servidor que les da acceso a la red?”*⁶¹. Estas preguntas son de particular importancia ya que de acuerdo al criterio que ha adoptado la legislación ecuatoriana en cuanto al impuesto a la renta, es importante determinar el lugar en donde se realizan estas actividades con el fin de gravar un determinado ingreso. Sin embargo existe además otro problema de índole práctico, que tiene que ver con la dificultad de llegar a la persona responsable por conducir la operación electrónica en última instancia, como trata el departamento del Tesoro de los Estados Unidos:

The pieces of an Internet address (or "domain-style name") tell you who is responsible for maintaining that name. It may not tell you anything about the computer corresponding to the actual Internet address, or even where that machine is located. Even if an e-mail address is clearly associated with a certain person and computer, that person and her computer could be located anywhere

⁵⁹ Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, op.cit., 22

⁶⁰ Reglamento para la aplicación de la ley orgánica de régimen tributario interno. Publicada en Tercer Suplemento del Registro Oficial No. 242 de 29 de diciembre del 2000.

⁶¹ M. ESTEVE. Tópicos Fiscales Contemporáneos. Fiscalidad del comercio electrónico. CUCEA. Ed. Pandora, Guadalajara, 2004, p. 39

in the world. This makes it difficult to determine a person's location and identity, which is often important for tax purposes.⁶²

La determinación del sujeto pasivo en primer lugar determina la aplicación del principio de imposición, es decir no podemos hablar de una obligación si no se han definido los sujetos intervinientes en esa operación. Tanto los derechos como las obligaciones están llamados a cumplirse por los sujetos de derecho, de ahí la importancia de la determinación de los mismos, ya que sin ellos no solo existe una imposibilidad de cumplimiento de hecho sino además una imposibilidad jurídica.

Para la determinación de los sujetos pasivos que participan en transacciones electrónicas, el caso que se presenta es diferente al de la premisa de la que tratamos en el párrafo anterior. En el comercio electrónico, se configuran todas las hipótesis necesarias para el nacimiento de una obligación de carácter fiscal, sin embargo el problema tiene que ver con la imposibilidad fáctica de la determinación de los intervinientes, debido a la protección que brindan las redes electrónicas a sus usuarios. ROCCATAGLIATA señala que *“la dirección del correo electrónico, y el llamado domain name, no ayudan demasiado en la localización de la residencia del sujeto, ni el lugar en el que se encuentra su domicilio, ni el sitio en el que desarrolla efectivamente su actividad”*⁶³

Las redes digitales y en especial la Internet, ofrecen además una serie de problemas que tienen que ver con la localización de los sujetos que participan en el comercio electrónico, así como la inhabilidad de las administraciones fiscales para ejercer su potestad coercitiva directamente sobre sujetos que se encuentran por fuera de sus respectivas jurisdicciones. En este sentido *“the most important exporter of digitizable products is the United States, accounting for almost 20% per cent of world exports. It is followed by the United Kingdom, Germany, Ireland, Japan, France and the Netherlands. Developed countries account for 91 per cent of*

⁶² Presentado por el Departamento del Tesoro de los Estados Unidos el 22 de noviembre de 1996. Disponible en <http://www.caltax.org/treas-ec.html#5>.

Traducción no autorizada: Las piezas de una dirección de Internet, o de un dominio virtual, le dicen quién es el responsable por el mantenimiento de ese nombre. Sin embargo no puede proporcionar información acerca de la computadora que corresponde a dicha dirección en la Internet en realidad, o por lo menos el lugar en el cual se encuentra localizada esa máquina. Aún en el caso de que una dirección de correo electrónico se encuentre claramente asociada con una cierta persona o computadora, esa persona y su computadora podrían estar localizadas en cualquier parte del mundo. Esto dificulta la determinación de la localización de una persona y su identidad, lo cual es usualmente importante para propósitos fiscales.

⁶³ A. ROCCATAGLIATA. *Norme fiscali trasparenti per il commercio elettronico*. Il fisco, Roma, 1998, 46, p.150

*exports*⁶⁴; entonces, podemos llegar a la conclusión de que la mayor parte de estos ingresos se encuentran situados por fuera de la jurisdicción que el Ecuador pudiera ejercer sobre el tráfico de este tipo de productos.

Las discusiones en cuanto a la identificación del sujeto pasivo que se han planteado a nivel de foros internacionales, en el seno de organizaciones como la OCDE y el ONU, tienen que ver con la asimilación de la figura del establecimiento permanente a los nuevos canales de difusión de bienes y servicios, a través de las redes digitales.

En capítulos siguientes de este estudio, analizaremos las propuestas de lo que puede llegar a constituir un establecimiento permanente bajo los términos de los Convenios, para evitar la doble imposición en el comercio electrónico, así como la diferenciación de los sujetos que intervienen en el comercio electrónico que se han realizado a nivel jurisprudencial.

2.3. Naturaleza de los ingresos provenientes del comercio electrónico.

En este punto conviene abordar el tema de que una vez que se ha determinado el potencial contribuyente, es ahora preciso determinar el tipo de ingresos, con el fin de aplicar un determinado tributo. En este sentido, es importante analizar los ingresos que se generan a partir de las transacciones electrónicas, de acuerdo con la legislación nacional y con los convenios internacionales, a fin de determinar si se ajustan a los parámetros que nuestra ley ha previsto para el impuesto a la Renta.

El problema al que nos introduce la Internet como trata ESTEVE, es el de la calificación del tipo de ingresos que se obtienen a través de esta vía para el ejercicio impositivo fiscal, que tiene dos percepciones, en la primera si bien puede ser considerada como tradicional, la venta da lugar a una contraprestación en dinero y en la segunda se asimila a la cesión de uso de un derecho. A continuación pasamos a explicar detalladamente.

⁶⁴ Véase sobre el tema, United Nations Conference on trade and development. Tariffs, Taxes and Electronic Commerce: Revenue implications for developing countries. New York and Geneva, 2000.p17

Traducción no autorizada: EL exportador más importante de productos digitalizables son los Estados Unidos, con un porcentaje de casi el 20 por ciento de las exportaciones mundiales. Es seguido por el Reino Unido, Alemania, Irlanda, Japón, Francia y Holanda. Los países desarrollados tiene alrededor el 91 por ciento de las exportaciones.

En la primera percepción como trata ESTEVE *“esta modalidad de adquisición puede ser considerada que en nada se diferencia de su compra en soporte tradicional”*⁶⁵, es decir que en el caso de la compra y venta de un cd, de un videojuego o de un libro en formato digital, la operación y el negocio jurídico que se efectúa son los inherentes a las de una compraventa. En este caso la prestación del vendedor no difiere en nada de la que se detalla en el art. 512 del Código Civil y que establece *“las obligaciones del vendedor se reducen en general a dos: la entrega o tradición y el saneamiento de la cosa vendida”*⁶⁶, con lo cual lo único que varía es el canal que se utiliza como medio para la entrega del bien, lo cual no modifica en ningún sentido la naturaleza de esta transacción, de manera tal que lo que recibe el comprador es efectivamente la cosa o bien motivo del contrato de compraventa, en el cual si la entrega no se hace en forma física, de manera alguna constituye una obstáculo para que se produzca la tradición.

En la segunda percepción ESTEVE considera que *“puesto que el producto adquirido se ha de copiar, bien en el disco duro del ordenador, bien en otro soporte electrónico, y que es así fácilmente modificable, el pago por su adquisición está retribuyendo el uso de un derecho o la cesión de unos de un derecho”*⁶⁷. En este caso el contrato que se efectúa es el de cesión de un derecho de propiedad intelectual, en la cual la prestación que se efectúa no es el de la entrega de un bien, sino más bien se concede el uso de un determinado derecho a una persona que deberá pagar por el uso del mismo.

Bajo la legislación nacional, tanto el intercambio de productos ya sean de bienes, e incluso la cesión de un derecho de explotación de propiedad intelectual constituyen rentas gravadas, por lo cual en estos casos se aplica el art.48 de la LRTI que trata sobre las retenciones que se deben realizar sobre pagos realizados al exterior tipifica *“Quienes realicen pagos o créditos en cuenta al exterior, que constituyan rentas gravadas por esta Ley, directamente, mediante compensaciones o con la mediación de entidades financieras u otros intermediarios, actuarán como agentes de retención en la fuente del impuesto establecido en esta Ley”*⁶⁸

Por lo cual de acuerdo al art. 48 y en conjunción con el art.45 En estos LRTI se establece que se debería realizar la retención de los ingresos que son considerados gravados bajo la ley nacional en para las siguientes personas

Toda persona jurídica, pública o privada, las sociedades y las empresas o personas naturales obligadas a llevar contabilidad que paguen o acrediten en cuenta cualquier otro tipo de ingresos que constituyan rentas gravadas para

⁶⁵ M. ESTEVE. *El comercio...*, op.cit., p.53

⁶⁶ Código Civil, op.cit. 23

⁶⁷ M. ESTEVE. *El comercio...*, op.cit., p.53

⁶⁸ Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, op.cit.,22

quien los reciba, actuará como agente de retención del impuesto a la renta. El Servicio de Rentas Internas señalará periódicamente los porcentajes de retención, que no podrán ser superiores al 10% del pago o crédito realizado.⁶⁹

Ahora bien una vez que hemos explicado las dos posturas con respecto al tema de la calificación del tema de ingresos, la importancia de los mismos recae en el tratamiento que el derecho tributario les da a cada uno de estos ingresos, dependiendo de la percepción que se adopte.

Como trata ESTEVE en el caso de que asumamos la primera percepción que asimila los efectos de la transacción a los de un contrato de compraventa, los convenios para evitar la doble imposición calificarían este tipo de ingreso como un rendimiento empresarial, y si por otra parte adoptamos la tesis de la cesión de uso de un derecho, este tipo de ingresos bajo estos convenios internacionales sería calificado como el de un canon. De ahí la importancia de la tesis que se acoja, ya que el tratamiento que estos convenios otorgan a cada uno de estos ingresos es diferente, como analizaremos a continuación.

El Modelo de Convenio para evitar la doble imposición sobre la Renta y el Patrimonio elaborado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), es un modelo de convenio sobre el cual el Ecuador ha elaborado una serie de tratados que han adoptado los lineamientos planteados por esta organización. El modelo de convenio enumera una serie de ingresos provenientes de distintas actividades y plantea una normativa que será utilizada para establecer la forma en que cada tipo de ingreso deberá tributar cuando sobre dos o más jurisdicciones se ha generado el hecho imponible, ya sea del impuesto a la renta o sobre el impuesto al patrimonio.

El art. 7 del Convenio de la OCDE establece el tratamiento que se les debe otorgar a los beneficios empresariales:

1. Los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que sean imputables a ese establecimiento permanente.⁷⁰

La importancia de esta disposición radica en el tratamiento que otorga la competencia para el cobro de los impuestos que se generen bajo la figura de beneficios

⁶⁹ *Ibidem*, 22

⁷⁰ Véase sobre el tema, Organization for Economic Co-Operation and Development. Committee on Fiscal Affairs, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, París. 2000. p.53

empresariales al Estado en el cual se encuentre radicada la empresa, para ilustrar de mejor manera esta disposición utilizaremos el siguiente ejemplo: una empresa que se encuentra constituida y domiciliada en el Ecuador, firma un contrato de asesoramiento sobre la construcción de un edificio con otra empresa que se encuentra constituida y domiciliada en España. Para el cumplimiento de este trabajo la empresa ecuatoriana realizó toda sus funciones en el Ecuador, es decir que no necesitó de trasladarse a España, o la de constituir un establecimiento permanente en dicha jurisdicción. Bajo esta hipótesis y en el caso de que ambos países hayan suscrito un Tratado para evitar la doble imposición, solo el Estado del Ecuador tiene jurisdicción para realizar el cobro de impuesto causado, mientras no se haya requerido la constitución de un establecimiento permanente para llevar a cabo las prestaciones derivadas del contrato.

El establecimiento permanente es un tema que trataremos más adelante cuando analicemos la jurisdicción de los Estados en materia tributaria; y en particular examinaremos si una página web puede ser considerada como un establecimiento permanente, de acuerdo a los lineamientos planteados por el Convenio elaborado por la OCDE y la legislación nacional.

En cuanto se refiere a los cánones el art. 12 del Convenio para evitar la doble imposición elaborada por la OCDE, determina el alcance de esta disposición:

2. El término «cánones», en el sentido de este artículo, significa las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o la concesión de uso, de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas incluidas las películas cinematográficas, de patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.⁷¹

Desde este punto de vista, si los ingresos provenientes de una determinada transacción, son producto de la comercialización de los derechos que tratamos en el párrafo anterior “1. Los cánones procedentes de un Estado contratante y cuyo beneficiario efectivo es un residente del otro Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en ese otro Estado.”⁷²; a menos de que debido a la relación que pueda existir entre los contratantes o entre terceros, como se señala en el numeral 4 del art.12 que establece:

el importe de los cánones, habida cuenta del uso, derecho o información por los que se pagan, exceda del que habrían convenido el deudor y el beneficiario

⁷¹ Véase sobre el tema, Organization for Economic Co-Operation and Development, op.cit.,53

⁷² Ibídem, 54

efectivo en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este artículo no se aplicarán más que a este último importe. En tal caso, la cuantía en exceso podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de cada Estado contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio⁷³

En este caso, el criterio que utiliza este convenio coloca a la residencia como el criterio para otorgar la jurisdicción fiscal, el cual sin embargo va ligado al concepto del beneficiario efectivo, es decir al lugar de residencia de la persona en el que dichas producciones van a ser utilizadas.

Tomando como punto de partida el mismo ejemplo que analizamos en cuanto se refería a los beneficios empresariales, si llegamos a la conclusión de que la prestación de la obligación generada a partir del contrato para el asesoramiento en la construcción de un edificio, son los planos de dicha edificación, los cuales se encuentran en un formato digital, los cuales sin embargo no encajan en la hipótesis de un software informático; la consecuente aplicación del art.12 generaría que en efecto, Ecuador sea el lugar en donde se generaría la jurisdicción para el cobro de este tipo de ingresos, ya que los cánones y el beneficiario efectivo de los mismos se encuentran en el Ecuador. El concepto del beneficiario efectivo es introducido y elaborado en los comentarios detallados sobre el Convenio para evitar la Doble imposición de la OCDE, en los cuales se establece que *“the term beneficial owner it is not used in a narrow technical sense, rather, it should be understood in its context and in light of the objects and purposes of the Convention”*⁷⁴.

En este sentido el beneficiario se constituye en la persona que posee los derechos de titularidad sobre los derechos que se transfieren, que para efectos de nuestro caso es la empresa que se encuentra constituida y domiciliada en el Ecuador, por lo cual los pagos que se realizan por concepto de cánones representan un beneficio para el cedente de los derechos los cuales bajo los términos del art.12 de la Convención otorgan únicamente el derecho para imponer tributos a la jurisdicción fiscal del Ecuador.

En el caso de programas informáticos la Unión Europea se ha expresado en el sentido de que:

las remuneraciones relacionadas con los programas informáticos pueden constituir cánones si no se transfiere todos los derechos sobre dichos programas, es decir, si la titularidad no cambia de manos. Se trata de

⁷³ Ibídem, 54

⁷⁴ Commentaries on the Model Tax Convention on Income and on Capital, OECD, 2010
Traducción no autorizada: El término beneficiario efectivo no se usó de manera técnica y restringida, sino más bien debe ser entendido en el contexto y propósitos de la Convención.

remuneraciones por transacciones de derechos de autor en materia de programas informáticos que permiten al cesionario explotar comercialmente los derechos para reproducir productos informáticos, para su venta o concesión de sublicencias sobre los derechos a otra parte, pero que no suponen una pérdida de la titularidad original⁷⁵

Para motivos de nuestro ejemplo, en este caso en efecto se produce una pérdida de la titularidad original, por lo cual si se considera que lo que se transfiere no son planos sino un programa informático, en tal hipótesis no se podría asimilar esta transacción a la que contempla el art. 12 del modelo de Convenio que trata acerca de los ingresos que son considerados como cánones.

Si bien este pronunciamiento nos permite obtener una salida en lo que se refiere al tema de calificación de la naturaleza de los programas informáticos, el mismo no tiene aplicación para otros tipos de derechos (ya sea de cesión o derechos de autor) o de bienes.

El numeral 3 del art.12 del Modelo de Convenio de la OCDE, nos da ciertas luces para establecer una solución al problema que se generaría en cuanto se refiere a la calificación de este tipo de ingresos, ya que establece:

3. Las disposiciones del apartado 1 no son aplicables si el beneficiario efectivo de los cánones, residente de un Estado contratante, realiza en el Estado contratante del que proceden los cánones una actividad empresarial por medio de un establecimiento permanente situado allí, si el bien o el derecho por el que se pagan los cánones está vinculado efectivamente a dicho establecimiento permanente. En tal caso son aplicables las disposiciones del artículo 7.⁷⁶

Por cual bajo las disposiciones contenidas en el párrafo 3 analizado previamente, cuando se introduce la figura del establecimiento permanente en las hipótesis aún en el caso del cánones, el tipo de la normativa aplicable se modifica también, de manera que el beneficiario efectivo es sujeto a imposición en el lugar en el cual se constituyó dicho establecimiento.

El numeral 3 del art.12 nos proporciona una salida al tema de la calificación de la naturaleza de este tipo de ingresos, sin embargo la misma solo aplica en cuanto exista de por medio la figura de un establecimiento permanente y cuando las actividades producto de este intercambio tengan que ver exclusivamente con la gestión de dicho establecimiento. Con lo cual este artículo deja por fuera una serie de temas que tienen que ver con asimilación que se le podría otorgar a un sitio web al de un establecimiento permanente, además de que cuando se traten de transacciones que no tengan que ver con el giro del

⁷⁵ Véase sobre el tema, Convención de la Unión Europea No.67 del 4 de marzo de 1998

⁷⁶ Véase sobre el tema, Organization for Economic Co-Operation and Development.op.cit., 53.

establecimiento permanente, se estaría abierto a la interpretación que cada Estado pueda otorgar sobre el mismo convenio y que degenerare en la aplicación ya sea del art.7 o del art.12 del presente convenio.

En todo caso nos parece que la solución para este tema dependerá de las reformas que se le puedan incorporar a este tipo de tratados, lo cual nos proporcione una pauta que genere una suerte de seguridad jurídica para los contribuyentes. Entre tanto creemos que bajo el análisis de nuestra legislación, la aplicación que se le daría al ejemplo analizado sobre el contrato de asesoramiento, sería la del art.7 del convenio, es decir se le aplicaría el régimen previsto para el de los beneficios empresariales con lo cual el Ecuador se convertiría en la jurisdicción competente para el cobro del impuesto que se pueda causar a partir de esta transacción.

La conclusión a la que llegamos en el párrafo anterior, se debe a que la obligación que se generaría a partir del asesoramiento, se trataría por parte de nuestra administración fiscal, como un contrato de prestación de servicios profesionales, la cual es imputable a la disposición contenida en el art.7 de este convenio.

Además, diferimos de la tesis adoptada por Esteve en cuanto considera que la mera posibilidad de modificación que se genera de un bien que se encuentra en formato digital, se constituiría en un factor suficiente para variar el tratamiento de un servicio o de un bien inmaterial, al de la cesión de un derecho de uso. Los programas como los de audio o de video que son susceptibles de transmitirse mediante redes electrónicas, pueden estar sujetos a condiciones las cuales permiten su uso una sola vez, o para determinado proyecto, de ahí que figuras como las de cesión de un derecho no aplicarían para casos como los antes citados, ya que se estaría desnaturalizando la cesión al limitar el derecho que se le concede al cesionario.

2.4. Legislación adoptada en el Ecuador para el control y la recaudación del impuesto a la renta sobre ingresos provenientes del comercio electrónico.

Dentro de los avances que la legislación nacional ha introducido en lo referente al comercio electrónico, tenemos como piedra fundamental la promulgación de la Ley de Comercio electrónico el 17 de abril del 2002. En la misma, en el Glosario de Términos, se define a la Factura Electrónica como *“el conjunto de registros lógicos archivados en soportes*

*susceptibles de ser leídos por equipos electrónicos de procesamientos de datos que documentan las transferencia de bienes y de servicios, cumpliendo los requisitos exigidos por las leyes Tributarias, Mercantiles y más normas y reglamentos vigentes*⁷⁷.

Esta ley, con la introducción de la validez de la factura electrónica en nuestro ordenamiento legal, constituye un gran aporte a los métodos de control que debe realizar el SRI a nivel nacional. La factura electrónica tiene como concepto principal, el de desligarse de la naturaleza material de la factura tradicional, de ahí que no exista ninguna otra diferencia en cuanto tiene que ver con los requisitos de validez que la ley ha establecido para este tipo de comprobantes. En otras palabras la factura electrónica, nace como respuesta a los desafíos introducidos por el comercio electrónico, en lo que tiene que ver con la inmaterialidad de los bienes y servicios que se pactan a través de estas redes.

Si bien la introducción de la factura electrónica presenta grandes ventajas, al menos conceptualmente, nos parece sin embargo curioso, encontrar disposiciones como las del Reglamento de Comprobantes de venta y Retención, que en su art. 16 literal b) establece *“En el caso de transferencia de bienes concertada por medios electrónicos, teléfono, telefax, u otros medios similares, en el que el pago se efectúe mediante tarjeta de crédito, débito, abono en cuenta o pago contra entrega, el comprobante de venta será entregado conjuntamente con el bien”*.⁷⁸

El artículo que tratamos en el párrafo anterior merece nuestra particular atención, ya que nos conduce a dos problemas que derivan de la aplicación de este reglamento. El primero que tiene que ver con la desnaturalización de la factura electrónica, pues nos parece absurdo que el comprobante de venta tenga que ser entregado físicamente con el bien, con lo cual desvestimos de toda eficacia el concepto de un comprobante inmaterial. Y el segundo problema que deriva de una de las características que hemos analizado en este trabajo, y que se refiere al problema que plantean los bienes inmateriales, o derechos de propiedad intelectual, según la tesis que se adopte, los cuales al no tener un bien material como contrapartida, tampoco en este sentido habría la posibilidad de que se entregue un comprobante de venta físico.

Ahora bien, las propuestas que vamos a analizar a continuación, consideramos que no constituyen respuestas para los problemas que hemos examinado en el presente trabajo, sin embargo siguiendo con los avances que nuestra legislación ha introducido para afrontar los desafíos que presenta la constante invocación tecnológica nos parece interesante mencionar dos.

⁷⁷ Ley de Comercio electrónico, Firmas Electrónicas y Mensajes de Datos, op.cit.,14

⁷⁸ Reglamento de Comprobantes de venta y de retención. Publicado el R.O. 679 del 08 de Octubre del 2002.

En primer lugar tenemos el Sistema de Facturación, el cual permite que el SRI, mediante la utilización de medios electrónicos, controlar la emisión e impresión de facturas por los contribuyentes en centros de impresión calificados, lo cual es un medio que garantiza la obtención de este tipo de comprobantes, mediante un cruce de información que autoriza que el mismo se lleve a cabo, solo para aquellos sujetos pasivos que se encuentran en cumplimiento de todas sus obligaciones tributarias.

Y la segunda que tiene que ver con el sistema de declaración y de pago *online* que ha implementado nuestra administración tributaria, con el fin de facilitar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes. En cuanto tiene que ver con este sistema adoptado por el SRI, vale la pena mencionar la Resolución No.1065 emitida por el SRI, y publicada en el R.O. 734 en octubre del 2002, misma que establece tres condiciones previo al uso de esta modalidad de declaración y de pago.

En primer lugar es necesario un acuerdo de responsabilidad y de uso de los medios electrónicos, es decir demostrar la voluntad del contribuyente de utilizar el uso de este sistema, así como el de asumir cualquier tipo de responsabilidad que se pudiere llegar a generar por el mal uso de la misma. Una vez que se ha pactado dicho acuerdo, es necesario además fijar una clave o contraseña para cada contribuyente, con el fin de garantizar la seguridad de la información que se introduzca en el sistema, así como el de la identidad de la persona titular de dicha contraseña. Y finalmente, el de la responsabilidad que tiene el SRI, de hacer la entrega debida del comprobante electrónico de pago.

Las instituciones financieras, así como las empresas que prestan los servicios electrónicos, son terceros a través de los cuales se lleva a cabo el comercio electrónico. En el caso específico de las instituciones financieras, existe una disposición contenida en la LRTI, la cual señala:

Los notarios, las Superintendencias de Bancos y de Compañías, los bancos, las compañías y más personas naturales y jurídicas, antes de proceder a cualquier trámite requerido para el perfeccionamiento de la trasmisión o la transferencia de dominio a título gratuito de acciones, derechos, depósitos y otros bienes, verificarán que se haya declarado y pagado el correspondiente impuesto.⁷⁹

En este sentido, la presente ley impone a las instituciones que prestan servicios electrónicos la obligación de verificar que se haya pagado el impuesto causado antes del perfeccionamiento de la operación, con lo cual se genera un método de control efectivo para evitar que se lleguen a utilizar las redes digitales como medios para evadir el pago de

⁷⁹ Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, op.cit,46.

los impuestos que causados por estas transacciones.

De esta manera el presente artículo, impone la responsabilidad a estas instituciones, en los casos en que los medios de pago utilizados se realicen a través de los servicios que prestan bancos y demás compañías, de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales. En este sentido, es una medida que contribuye y facilita el control y la recaudación del pago de impuestos, ya que el uso del *dinero electrónico*, en nuestro país es una de las formas más utilizadas para el cumplimiento de obligaciones en dinero que se realizan a través de medios electrónicos.

2.5. Métodos utilizados en el derecho comparado para el control y la recaudación del impuesto a la renta

Una vez que se ha determinado el sujeto pasivo y el impuesto que se ha generado, estas premisas nos conducen a su vez a distintos problemas que tienen que ver con los métodos de recaudación y de control que cada administración fiscal posee, para hacer efectivo el cobro del impuesto causado.

En este sentido como cita MONTAÑO, son tres las tendencias que se han desarrollado en el derecho comparado para el tratamiento fiscal de los ingresos provenientes del comercio electrónico:

la primera, mantener las concepciones doctrinarias tradicionales para aplicar al comercio que se realiza con el uso de la Internet; la segunda, modificar dichas concepciones para dar un mejor enfoque al asunto; y la tercera, necesidad de flexibilizar la interpretación de algunos institutos tributarios incorporados sea en la legislación doméstica o en los pactos internacionales⁸⁰

Consideramos que estas tres tendencias no son incompatibles entre sí, sino más bien que cada una de ellas debe ser utilizada con el fin de lograr un sistema eficaz que pueda hacer frente a los desafíos introducidos por el comercio electrónico.

A continuación analizaremos algunas de las propuestas que se han presentado en el derecho internacional, las cuales tienen como fin el de incorporar los desafíos que ha introducido el uso de la tecnología en la legislación tributaria, de tal forma que no se

⁸⁰ C. MONTAÑO. *Tributación internacional...*, op.cit., p. 77

violentos derechos fundamentales de las personas que pudieran verse vulnerados por la adopción de medidas unilaterales que no responden a las exigencias de nuestros tiempos.

En contraposición a las tesis que promueven la autorregulación de la Internet y que consideran además que no deberían existir gravámenes fiscales, ya que los mismo entorpecerían y obstaculizarían el tráfico electrónico, existen otras propuestas que promueven la implementación de lo que se conoce como el *bit tax*, que analizaremos a continuación.

El *bit tax* es una propuesta elaborada por el economista ARTHUR CORDELL, que propone la implementación de una figura tributaria, la cual introduce criterios impositivos que no han sido recogidos por ningún otro tributo, ya que el mismo no se enfoca en la capacidad contributiva del sujeto pasivo, ni la naturaleza del intercambio de un bien o de un servicio sino que únicamente mira la cantidad de bits transmitidos, diseñada especialmente para gravar las transacciones que se producen a través de las redes electrónicas. El *bit tax* consiste por lo tanto en “*sustituir el actual sistema de impuestos indirectos previstos para bienes tangibles*⁸¹”, en este sentido la base imponible sería el número de bits transferidos a través de la web, y el sujeto pasivo que debería afrontar la carga fiscal en todos los casos, serían las empresas que provean dicha prestación.

Si bien la implementación de este tipo impositivo llegaría a eliminar los fenómenos que se generan en jurisdicciones consideradas como paraísos fiscales, el problema como trata ESTEVE consiste en que este nuevo impuesto “*ignora los más elementales principios que rigen el sistema tributario y el de la capacidad económica*”⁸². Bajo esta figura las empresas que prestan los servicios se colocarían en el papel tanto de proveedores del servicio, como de usuarios del mismo, ya que al ser sujetos pasivos de este impuesto, deberían afrontar directamente las obligaciones tributarias frente a las administraciones fiscales.

En una línea que difiere de las posturas examinadas anteriormente, que se refieren en sus extremos a la Internet como un espacio libre de impuestos, y por el otro, a la creación de nuevos tipos impositivos, existen posturas que apuntan hacia la cooperación internacional mediante la implementación de normativa técnica en una esfera que rebase el criterio de la jurisdicción estatal, por el cual se genere en realidad un derecho tributario que pueda hacer frente a los problemas que ha introducido el comercio electrónico, respetando los derechos y garantías de los actores que forman parte de este tipo de procesos.

Dentro de estas posturas como cita ESTEVE ,(si bien este trabajo no fue creado

⁸¹ A. CORDELL. “New taxes for a New Economy”, *Government Information in Canada/ Information gouvernementale au Canada*, num 42, vol. 26. 1996

⁸² M. ESTEVE. *El comercio...*, op.cit., p.60

en el seno de un organismo internacional), el estudio elaborado en los Estados Unidos, *Selected Tax Policy of Global Electronic Commerce*, fue uno de los primeros trabajos que se procesó con respecto a la tributación sobre los ingresos derivados del comercio electrónico, por lo tanto muchos de los modelos y convenios planteados en la actualidad comenzaron a partir de este primer esfuerzo obtenido por el Departamento del Tesoro de los Estados Unidos de Norteamérica.

El *Selected Tax Policy of Global Electronic Commerce*, en la parte introductoria al problema motivo de nuestro estudio establece “*Any consideration of the substantive tax policy, and tax administration and compliance issues that arise in this area must be guided by basic tax policy principles and must also take into account the technical and scientific characteristics of the Global Information Infrastructure*”⁸³, en este sentido el presente estudio propugna el respeto a los principios contenidos en el derecho tributario internacional, además de la participación de las connotaciones científicas que introduce el comercio electrónico, con el fin de elaborar una normativa que fomente el progreso, y no se constituya en una traba mediante la implementación de figuras impositivas que desincentiven el comercio a través de estas redes.

Uno de los principios contenidos en este trabajo es el de la neutralidad, el cual considero de particular importancia ya que ratifica nuestra tesis de que los medios utilizados en el comercio no afectan la estructura jurídica del mismo, es decir “*Neutrality requires that the tax system treat economically similar income equally, regardless of whether earned through electronic means or through more conventional channels of commerce*”⁸⁴. Con lo cual, de manera efectiva se garantizaría que no se afecten las elecciones económicas, ni de los mercados, ni de las transacciones comerciales, sino que únicamente mediante la adaptación de los principios ya existentes se genere un derecho tributario que haga frente a la introducción tecnológico que representan los canales digitales.

La Organización Mundial del Comercio en el año de 1998 han desarrollado además, un contexto regulatorio para tratar la naturaleza de los bienes o servicios que se transmiten a través de las redes electrónicas. Dentro del seno del World Trade Organization (WTO), se

⁸³Presentado por el Departamento del Tesoro de los Estados Unidos el 22 de noviembre de 1996, 51.

Traducción no Autorizada: Cualquier consideración de la naturaleza de la política fiscal, y de la administración tributaria y los problemas que resulten en esta área deben ser guiados por los principios básicos del derecho tributario, y se debe tener en consideración además las características técnicas y científicas de la Infraestructura de Información Global.

⁸⁴Presentado por el Departamento del Tesoro de los Estados Unidos el 22 de noviembre de 1996.

Traducción no Autorizada: La neutralidad requiere que el sistema fiscal trate el ingreso económico de la misma manera, sin importar si dicho ingreso fue obtenido mediante vías electrónicas o por canales más convencionales de comercio.

han elaborado dos propuestas asociadas con el tema motivo de nuestro estudio, las cuales “depending on the classification, the trade is subject to different multilateral rules: goods are subject to the GATT, the Agreement on Technical Barriers to Trade, the Agreement on Customs Valuation, or rules of origin: while services are subject to the GATS”⁸⁵.

Una de las principales diferencias entre estos tipos de normas tiene que ver con las obligaciones generales que contienen las mismas, es así que “while the GATT’s general obligations include most favoured nation treatment (MFN), national treatment and a general prohibition on quantitative restrictions, the GATS includes the national treatment principle only in negotiated specific commitments and specific services”⁸⁶. De esta manera las implicaciones que conllevan la adopción de una o de otra normativa bajo las cláusulas previamente analizadas varía notablemente, por ejemplo: “if a country grants national treatment, and if the WTO Members decide to include electronic transmissions in the GATS framework, no additional taxes can be imposed on foreign suppliers of that country. If no national treatment is specified, on the other hand, imports could be subject to higher taxes than domestically supplied services”⁸⁷.

La segunda gran diferencia entre las GATS y la GATT “is the possibility of imposing quantitative restrictions or quotas”⁸⁸. Mientras las normas GATT prohíben la restricción basada en factores cuantitativos, bajo el amparo de las normas GATS se concede a los estados la posibilidad de imponer restricciones de este tipo. Es decir al menos “theoretically, therefore, this could mean that a country could put (in principle) a limit on say, the number of books transmitted electronically via the Internet”⁸⁹. Si bien aún no se han definido propuestas en cuanto a la

⁸⁵Veáse sobre el tema, Organization for Economic Co-Operation and Development. Committee on Fiscal Affairs, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, París. 2000 p.6

Traducción no autorizada: Dependiendo de la clasificación, el intercambio está sujeto a reglas multilaterales diferentes: los bienes están sujetos a las GATT, el Acuerdo sobre Valoración de Aduanas, o reglas de origen, mientras los servicios están sujetos a las GATS.

⁸⁶ Veáse sobre el tema, Organization for Economic Co-Operation and Development. op.cit., p.6.

Traducción no autorizada: Mientras las normas GATT sobre obligaciones generales incluyen el tratamiento de nación más favorecida, el tratamiento nacional y prohibición general sobre restricciones de cantidad, las normas GATS incluyen el principio de tratado nacional solo en comités negociados específicos y servicios específicos.

⁸⁷ *Ibidem.* p.6.

Traducción no autorizada: Si un país otorga el tratamiento nacional, y si los miembros del WTO deciden incluir las transmisiones electrónicas dentro del contexto de las GATS, no se pueden imponer tributos adicionales sobre los proveedores extranjeros por ese país. Si no se ha acordado el tratamiento nacional, por otra parte, las importaciones pueden estar sujetas a tributos más altos que los servicios que se proveen a nivel nacional.

⁸⁸ *Ibidem*, p. 10.

Traducción no autorizada: Es la posibilidad de imponer restricciones cuantitativas o cuotas

⁸⁹ *Ibidem*, p. 10.

Traducción no autorizada: Al menos en teoría, esto podría significar que un país pudiera imponer en principio un límite, en por ejemplo, el número de libros transmitidos electrónicamente por medio de la Internet.

manera como se debería aplicar en la práctica este tipo de restricciones, la posibilidad normativa contenida en esta norma está abierta, de ahí que la implementación de la mismas se deben discutir y elaborar, tomando en consideración los criterios de todos los países involucrados y las particularidades que presenta el comercio electrónico.

En todo caso, ya sea que se adopte una u otra normativa como en el caso de los Estados Unidos que se inclinó por las normas GATT, o por los Estados Europeos que adoptaron la normativa de las GATS, existirán pérdidas fiscales, lo cual considero que en primera instancia no debe constituir el objetivo principal a eliminar, sino más bien el objetivo principal debe ser el de encontrar un balance que permita impulsar el comercio electrónico así como el de minimizar las pérdidas fiscales para los Estados.

La adopción de estas normas, además de la inclusión de la prohibición que se ha establecido sobre los aranceles, en particular sobre las importaciones que se realicen de bienes digitalizables, constituye una afectación para los países en desarrollo. Se puede vislumbrar que esta prohibición, a largo plazo no constituye una propuesta efectiva para solventar los problemas que se han generado alrededor del tema. A primera vista las implicaciones de la aplicación de esta normativa, únicamente beneficia a los países exportadores de este tipo de bienes, que encontrarían ventajas que les permitiría exportar esta clase de productos, los cuales no se verían sujetos a ninguna carga impositiva aún en el caso de que atraviesen las fronteras jurisdiccionales del lugar en donde fueron elaborados.

La OCDE por su parte, ha manifestado que la mejor forma para hacer frente a los desafíos introducidos por el comercio electrónico, es la suscripción de tratados internacionales entre los diferentes Estados, de tal manera que la legislación vigente en la actualidad es aplicable para el comercio electrónico, y que la misma no debe ser eliminada sino que debe estar sujeta simplemente a algunos ajustes que permitan un mayor entendimiento de estas disposiciones. Entre las cuales enumeramos las siguientes

“a. Imposición al Consumo: Que el gravamen se lleve a cabo en el lugar donde se consume el producto. Se ha establecido además considerar el suministro de productos digitales como una prestación de servicio y no como una provisión de mercancías”⁹⁰; criterio del cual diferimos completamente, ya que como hemos tratado en esta tesis, no por el cambio de canal de transmisión se cambia la naturaleza del bien. En otras palabras lo que implica esta postura es que bienes iguales se clasifiquen jurídicamente de manera diferente, por lo cual estarían sujetos a diversos tipos

⁹⁰ H. HERDOIZA. *Tratamiento de los impuestos directos e indirectos y su control en el comercio electrónico*. U. Andina Simón Bolívar. Quito 2004, pp.25,26

de tributación.

“b. Administración Tributaria: Plantea que la recaudación del comercio electrónico debe ser neutral y justa, entendiéndose impuesta al mismo nivel de los comercios tradicionales, aunque se hagan efectivos por vías distintas”⁹¹. Criterio que ha sido expuesto por organizaciones como la ONU, del cual participamos. Sin embargo nos parece curiosa esta postura, ya que como analizamos en el acápite a., ambas opiniones a pesar de haber sido elaboradas en el seno del mismo organismo, parecen ser incompatibles, tanto en su concepto como en su posible aplicación práctica.

Si la OCDE se plantea que no existan diferencias establecidas en base al medio de transmisión, como puede clasificarse de manera distinta ya sean los bienes o los servicios que se comercializan a través de las redes electrónicas.

c. Servicios al contribuyente: Apuesta por nuevas alternativas tecnológicas para mejorar el servicio a los contribuyentes.”⁹²

En el seno de la Unión Europea también se han generado propuestas, las cuales sin embargo, como apunta MONTI deben evitar *“el regular por el mero hecho de regular, es vital que los sistemas impositivos ofrezcan certeza legal y neutralidad fiscal”⁹³*, en todo caso el principio que se desprende de esta postura es que *“El comercio electrónico en bienes y servicios cae claramente dentro del ámbito de los impuestos ya creadas. Por lo tanto, no es necesario introducir impuestos nuevos y alternativos, como un impuesto sobre el bit dentro de la Unión Europea”⁹⁴*

Dentro de los esfuerzos para solucionar los problemas que plantea la identificación del sujeto pasivo *“uno de los métodos en los que más se ha progresado es en los métodos de certificación de la identidad del emisor y del receptor de los sujetos intervinientes en las operaciones en la red a través de sistemas de firma electrónica y del establecimiento de autoridades de certificación que ofrecen una suerte de fe pública sobre la identidad de los usuarios”⁹⁵*.

En este sentido la cooperación mediante la suscripción de convenios internacionales por parte de los Estados, es una medida que ayudará a que se lleguen a

⁹¹ H. HERDOIZA. *Tratamiento de los...*, op.cit., p.26

⁹² H. HERDOIZA. *Tratamiento de los...*, op.cit., p.26

⁹³ Véase sobre el tema, International Fiscal Association IFA.

⁹⁴ Véase sobre el tema, Organization for Economic Co-Operation and Development. Committee on Fiscal Affairs, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, París. 2000.

⁹⁵ A. MARTINEZ. *Comercio Electrónico, firma digital y autoridades de certificación*. 3ed., Civitas, Madrid 2001, p. 45

eliminar el sigilo que brindan las redes electrónicas, lo cual considero que es uno de los elementos más importantes, ya que si se crea un ámbito de cooperación internacional, se podrían llegar a eliminar diferencias entre los sistemas jurídicos a nivel mundial que podrían entorpecer el comercio electrónico.

Sin la ayuda y la cooperación a nivel de todos los Estados, nos encontramos en una situación en la que para evitar y contrarrestar los efectos introducidos por las nuevas tecnologías, como es el caso del sigilo y la protección de la información de los operadores, se llegaría a adoptar medidas unilaterales en función de la potestad que cada país ostenta sobre su jurisdicción. La normativa que se pueda llegar a elaborar en estos casos, velaría únicamente por los intereses de los Estados en la cual fue elaborada, lo cual podría llegar a generar vulneraciones a los derechos de las personas que emplean las redes digitales de manera adecuada, es decir como un medio que contribuye al ejercicio libre para el ejercicio de su derecho al trabajo.

Cap. III. Jurisdicción del Estado Ecuatoriano sobre los ingresos derivados del comercio electrónico en el impuesto a la renta

3.1. Análisis de la legislación nacional en base a los criterios adoptados para gravar el impuesto a la renta.

Las legislaciones alrededor de todo el mundo dependiendo de cada jurisdicción, han adoptado el criterio de renta mundial o criterios de imposición territorial para determinar la carga impositiva que cada uno de sus contribuyentes debe afrontar.

La divergencia de los criterios adoptados por cada una de estas legislaciones, es lo que genera problemas en temas que tienen que ver con la fiscalidad internacional, ya que un determinado ingreso puede encontrarse gravado al mismo tiempo en dos jurisdicciones diferentes, lo cual genera fenómenos relativos a la doble o incluso a la múltiple imposición. Esto constituye sin lugar a dudas, una afectación a los intereses del contribuyente, que puede ver sus intereses perjudicados seriamente, debido a cargas fiscales exorbitantes, lo que en definitiva no hace más que desincentivar el intercambio comercial entre varios países.

Por otra parte las medidas que se lleguen a adoptar deben procurar que si bien no existan cargas fiscales exorbitantes, no se afecten los intereses de las administraciones fiscales en todo el mundo, las normas que establezcan deben definir la jurisdicción fiscal competente con lo cual exista la certeza del Estado llamado a imponer y recaudar los tributos, con el fin de que no existan empresas que se beneficien de los problemas introducidos por el comercio electrónico y que no se vean llamadas a cumplir con las obligaciones fiscales.

A continuación estudiaremos cada uno de estos criterios impositivos con el fin de determinar el criterio adoptado por la legislación en nuestro país, así como para definir en última instancia la jurisdicción que puede ejercer el Ecuador sobre los ingresos provenientes del comercio electrónico.

3.1.1. Renta Mundial: Residencia

El criterio de residencia utilizado en varias legislaciones para establecer la sujeción de un determinado sujeto a una determinada jurisdicción fiscal, tiene que ver con factores personales que determinan el ámbito de la aplicación de una ley para con una persona.

Es decir, “*ignoramos los límites geográficos, obviamos el lugar físico de la concreción de las actividades y vinculamos el hecho imponible con el sujeto que las acomete*”⁹⁶.

Si adoptamos el criterio de residencia, las hipótesis que se desprenden son varias y abarcan algunas esferas, como anota CUELLO:

una heterogeneidad que ha tomado carta de naturaleza en relación con el criterio de residencia habitual, tanto para las personas físicas, como para las personas jurídicas y que se vincula alternativamente, a la permanencia en un territorio, al centro de intereses económicos o al hogar familiar (en el caso de personas físicas), y al domicilio social o la sede de dirección efectiva (en el caso de personas jurídicas), entre otras circunstancias.⁹⁷

La residencia fiscal que de acuerdo a los términos definidos en la legislación ecuatoriana para las personas físicas, de acuerdo al art. d la LRTI un criterio de permanencia en el territorio nacional del Ecuador por un período de 183 días en un mismo año fiscal. Lo cual degenera, que en el caso del cumplimiento de esta premisa, la persona natural se convierte en un sujeto pasivo, y por lo tanto obligado a cumplir con los deberes tributarios establecidos en las leyes del Ecuador.

La residencia fiscal es considerada en instrumentos internacionales, como es el caso de los Convenios para evitar la doble imposición, como el criterio por excelencia para definir la jurisdicción aplicable para cada caso. Cuando dos o más países bajo su propia legislación, consideran que una determinada persona está sujeta al cumplimiento de deberes tributarios bajo cada una de sus jurisdicciones, este tipo de convenios proporciona la solución para evitar que se grave un mismo ingreso en dos ocasiones.

En el caso de que una persona posea doble residencia, el Modelo de Convenio de la OCDE en su art. 4 ofrece una solución para determinar cuál es la residencia que prevalece, al establecer una prelación de hipótesis para determinar la jurisdicción competente, es así que el mismo establece:

- a) He shall be deemed to be a resident only in the State in which he has a permanent home available to him; if he has a permanent home available to him in both States, he shall be deemed to be a resident only of the State with which his personal and economic relations are closer (center of vital interests)
- b) If the State in which he has his center of vital interests cannot be determined, or if he has not have a permanent home available to

⁹⁶ R. RIVEIRO. *Paraísos Fiscales*. Aspectos Tributarios y Societarios. Integra, Int. Buenos Aires, 2001, p.32

⁹⁷ O. CUELLO. *El comercio...*, op.cit., p45

- him in either State, he shall be deemed to be a resident only of the State in which he has an habitual abode;
- c) If he has an habitual abode in both States or in neither of them, he shall be deemed to be a resident only of the State of which he is a national;
 - d) If he is a national of both States or neither of them, the competent authorities of the contracting States shall settle the question by mutual agreement.⁹⁸

La residencia como criterio para determinar la jurisdicción competente en materia tributaria por la introducción del comercio electrónico, se ha visto afectada en el sentido que, debido a la desmaterialización de los bienes y servicios que se prestan a través de las redes electrónicas, así como la forma en que los mismos se distribuyen, la presencia física en un determinado lugar no es un requisito esencial para este tipo de transacciones.

Si bien la desmaterialización de los bienes y servicios, ha facilitado el tráfico de estos productos, al mismo tiempo ha dificultado la aplicación de los criterios impositivos tributarios en la práctica. Es importante por lo tanto tratar de llegar a soluciones, que no perjudiquen a las empresas que utilizan estos canales de comercio, ya que como hemos analizado en cuanto se refiere al criterio de residencia, estas empresas cuentan ahora con la opción de establecerse en cualquier jurisdicción del mundo, lo cual podría llegar a ocasionar pérdidas para jurisdicciones tributarias que no se adaptan a las tendencias actuales de imposición fiscal en el comercio electrónico.

3.1.2. Criterios de Imposición Territorial: Ingresos de Fuente Ecuatoriana.

El cuanto tiene que ver con el criterio de fuente, este sistema se refiere al lugar en el cual son generadas determinadas prestaciones, las cuales por el lugar en donde se realicen, fijan la competencia de la administración tributaria en esa jurisdicción, generando

⁹⁸ Véase sobre el tema Model Tax Convention on Income and on Capital, op.cit.,34 Traducción no autorizada: a) El deberá ser considerado como residente solo en el Estado en el cual él posee una vivienda permanente disponible para él, si él tiene una vivienda permanente disponible para él en ambos Estados, el deberá ser considerado residente solo del Estado en el cual tiene sus relaciones personales y económicas más cercanas (centro vital de intereses); b) si en el Estado en el cual tiene su centro de intereses vitales no puede ser determinado, o si él no tiene una vivienda permanente disponible en ninguno de los dos Estados, él deberá ser considerado como residente solo del Estado en el cual él tiene una permanencia habitual; c) Si posee una permanencia habitual en los dos Estados o en ninguno de ellos, él deberá ser considerado como residente solo del Estado del cual es un nacional; d) Si es una nacional de ambos Estados o de ninguno de ellos, la autoridad competente de los Estados contratantes deberá determinar la situación por mutuo acuerdo.

la facultad de que los diversos organismos realicen el cobro del impuesto causado. Como cita CUELLO *“el criterio territorial de sujeción también viene referido, en las legislaciones internas, a distintas circunstancias, generalmente reductibles a dos: relación de la fuente productora con el territorio del Estado o residencia del pagador”*⁹⁹

La adopción del criterio de fuente territorial como una forma para determinar la jurisdicción fiscal, no es más que una expresión del principio de soberanía que cada uno de los Estados ejerce sobre su territorio, como trata SOLER ROCH *“no parece que ningún estado soberano no vaya, en principio, a no ejercer su poder tributario sobre la riqueza producida en su territorio, porque ello sería tanto como hacer dejación de una manifestación de su soberanía territorial”*¹⁰⁰.

En este sentido el criterio de fuente, no hace más que recoger el principio de estatalidad, es decir la facultad de legislar y de aplicar dichas leyes dentro de un territorio determinado, las cuales resultan vinculantes para todos aquellos sujetos que se encuentran en esa jurisdicción. Como anota GARCÍA *“el principio de territorialidad expresa la validez de las leyes fiscales a los presupuestos de hecho realizados en el territorio de un país determinado”*¹⁰¹. En otras palabras el criterio de fuente toma como punto de partida, el lugar de realización de la actividad como factor *sine qua non*, se genera el hecho imponible que grava el impuesto a la renta.

El Ecuador en el art.8 de la LRTI, ha recogido el criterio de imposición territorial para gravar diferentes tipos de ingresos que están sujetos al pago del impuesto a la renta. Sin embargo debido a la facilidad con la que hoy en día cuentan los operadores web, lo que se podría llegar a producir es que varios de estos operadores abandonen su negocios principales que se conducían mediante canales tradicionales de comercio, y que trasladen sus establecimientos a jurisdicciones impositivas más favorables, o incluso a paraísos fiscales, con lo cual se producirían pérdidas fiscales para nuestro país, ya que bajo los supuestos de la legislación tributaria vigente, dichas actividades no se estarían dando dentro de nuestro territorio.

Para ilustrar lo que tratamos en el párrafo anterior utilizaremos el ejemplo de una empresa que provee programas informáticos de software. En este caso la empresa Compunet S.A. que se encuentra constituida y domiciliada en el Ecuador presta sus servicios a través de una oficina en la cual provee el servicio para sus clientes, y el cual sería

⁹⁹O. CUELLO. *Nuevas formas...*, op.cit., p.51

¹⁰⁰M. SOLER. *Una reflexión sobre el principio de residencia como criterio de sujeción al poder tributario del Estado*, en Presente y futuro de la imposición directa en España. ADALF, Lex Nova, Valladolid, 1997, p.65

¹⁰¹E. GONZÁLEZ. *Comentario al artículo 22 LGT*, en Comentarios a las leyes tributarias y financieras. Edersa, Madrid, 1982, p.165

considerado como un establecimiento permanente de acuerdo a los términos establecidos tanto en la legislación nacional como en la norma contenida en el modelo de Convenio elaborada por la OCDE.

Anualmente esta empresa está obligada a declarar y a pagar el impuesto a la renta de acuerdo a la legislación vigente en el Ecuador que en el año 2010, tuvo que afrontar una carga del 25% que correspondió a 8000USD. Sin embargo en el caso de esta empresa, la misma podría cerrar sus oficinas en el Ecuador y trasladar su servidor hacia una jurisdicción como la de España, ya que por la naturaleza del servicio no se requiere la presencia física de una oficina, con lo cual al no existir métodos de control a los servicios que se prestan a través de las redes digitales, el Estado del Ecuador no llegaría a cobrar el impuesto que se causa en este tipo de transacciones, e incluso si se traslada el servidor web a España, de acuerdo al modelo de la OCDE se constituiría el establecimiento permanente en la jurisdicción del país europeo. Bajo esta hipótesis el estado del Ecuador en el caso de Compunet S.A. dejaría de percibir el pago del impuesto a la renta que en el período fiscal anterior correspondió a 8000 USD, en este sentido como ilustramos en este ejemplo las implicaciones que el comercio electrónico introduce, podrían llegar a perjudicar a las administraciones fiscales, como en el caso del Ecuador que podría dejar de percibir el pago del impuesto a la renta debido a que varias empresas podrían llegar a cerrar sus instalaciones dentro de una determinada jurisdicción y trasladar sus operaciones por fuera del territorio del Ecuador.

Si bien nuestra tesis se enfoca en tratar con los problemas que se generan a partir del intercambio a través de las redes digitales, de productos que no cuentan con una contrapartida física; en cuanto se refiere al tema de jurisdicción que hemos analizado en esta sección de nuestro trabajo, es también necesario hacer mención a los problemas a los cuales se ve enfrentada la administración fiscal del Ecuador en productos que se adquieren a través de las redes electrónicas, pero que sin embargo se comercializan mediante los canales tradicionales, y presentan una dificultades a nivel de la eficaz aplicación de la normativa vigente más que con los problemas que se degeneran a partir de la falta de legislación.

Para ilustrar lo que tratamos en el párrafo anterior utilizaremos como ejemplo el caso de la empresa ECFLORES S.A., la cual para fines de nuestro ejemplo se encuentra domiciliada en el Ecuador, además de que cuenta con oficinas y plantaciones bajo esta jurisdicción. Sin embargo en el caso de que esta empresa posea una página o un servidor web, a través de los cuales realiza tanto la venta como el cobro de sus productos, y los

mismos se encuentre localizados por fuera del Ecuador, cuáles son los mecanismos que posee el Ecuador para hacer efectivo el cobro del impuesto que de acuerdo a las leyes vigentes estará en facultad de recaudar.

El art.8 de LRTI, establece los denominados ingresos de fuente ecuatoriana, los cuales para motivos de nuestro caso encajan dentro del numeral 1 de artículo citado. De acuerdo a esta norma ECFLORES S.A. estaría en la obligación de declarar y de pagar el impuesto que se cause de acuerdo a los ingresos que registre en su contabilidad. Sin embargo, si seguimos en la hipótesis del párrafo anterior, si se llegara a realizar los pagos a través de un servidor web a través de una cuenta constituida en el extranjero y los mismos fueran acreditados en una institución financiera del extranjero, a primera vista a menos que el contribuyente registrara esta operación no habría medio alguno de control que el SRI, pudiera ejercer para comprobar la realización de esta transacción. Tanto el medio de pago, como la factura no llegarían a ser emitidas ni recibidas en el Ecuador, por lo tanto si bien en todo caso la producción de las flores, así como su entrega se realicen en el Ecuador, no existen actualmente métodos para registrar este tipo de transacciones, al menos fiscalmente.

Problemas como los que hemos tratado en los ejemplos anteriores nos sirven para ilustrar, los problemas que se generan tanto en los métodos de control como de recaudación del impuesto a la renta que se puedan llegar a causar para las distintas naciones y administraciones fiscales alrededor de todo el mundo.

Aún cuando exista una normativa sustantiva que obligue a un determinado contribuyente a cumplir con sus obligaciones tributarias, en cuanto tiene que ver con temas de jurisdicción, la potestad de ejercer esta facultad se complica de manera notable ya sea por la falta de métodos de control o por la imposibilidad que deriva de la aplicación de principios como el de territorialidad. En este sentido los los criterios que pasamos a analizar a continuación, nos proporcionarán una serie de elementos que se han considerado a nivel de los tribunales en todo el mundo, criterios que deben ser recogidos por nuestra legislación y consecuentemente por los tribunales del país, con el fin de que adopten medidas que contribuyan a solucionar estos problemas de manera que se tome en cuenta los intereses tanto de los sujetos pasivos, como de las administraciones fiscales.

3.2. Criterios adoptados en la legislación comparada para definir la jurisdicción tributaria sobre los ingresos derivados del comercio electrónico.

En cuanto a la jurisdicción que se ejerce sobre la Internet existen varias posturas que apuntan a la autorregulación de la misma, es decir como trata ESTEVE:

Las comunidades constitutivas del Internet son las únicas legitimadas para autoimponerse normas de actuación y se defiende el establecimiento de un derecho del ciberespacio, creados por los propios actores de la red y con órganos de resolución de conflictos propios, de manera que Internet se constituiría en una suerte de jurisdicción independiente, diferenciada y desvinculada de las jurisdicciones estatales¹⁰²

Si bien compartimos la tesis de la autorregulación y de la creación de un derecho del ciberespacio, consideramos que la misma debería limitar su ámbito de aplicación a las relaciones entre particulares, y no así cuando uno de los sujetos que interviene es la Administración pública tributaria de un Estado determinado. En otras palabras la aplicación de esta teoría, debería limitarse únicamente a las relaciones que nuestra legislación concibe dentro de los parámetros del derecho privado internacional, y no así, en cuanto alguno de los Estados con su potestad de *imperium* sea una de las partes intervinientes en estas relaciones jurídicas.

Un derecho del ciberespacio que adopte esta tesis, nos coloca en el escenario de que se crearía una jurisdicción global de la Internet, es decir una jurisdicción que estaría por fuera del control de los Estados, y con la cual se crearían sus propios órganos de resolución de controversias.

Bajo esta premisa y al enfocarnos en el tema de nuestro estudio, el derecho tributario es un derecho público, el cual tiene como una de sus finalidades el de proveer dinero a las arcas del Estado con el fin de que se pueda llevar a cabo las políticas y los planes de cada Gobierno, además de las finalidades extra fiscales del mismo, de las cuales no trataremos en este trabajo. Si se llegara a establecer una jurisdicción como trata ESTEVE “*independiente y desvinculada de las jurisdicciones estatales*”¹⁰³, todos los ingresos provenientes del comercio electrónico deberían concentrarse en esta nueva jurisdicción, de ahí que nacen problemas en el ámbito fiscal que tienen que ver con problemas desde el control de este tipo de transacciones, así como el de la capacidad coercitiva de la misma para recaudar los impuestos que se causen sobre este tipo de negocios, y finalmente sobre la redistribución de estos ingresos a los diferentes países en todo el mundo.

¹⁰² M. ESTEVE. *El comercio...*, op.cit, p. 47

¹⁰³ *Ibíd*em, p. 47

En este sentido consideramos que en materia de fiscalidad y de las posibles propuestas que se puedan presentar entorno al tema de la jurisdicción que se ejerce sobre la Internet, cada Estado debería conservar su jurisdicción y competencia sobre la tributación que se genera a partir del comercio electrónico, mediante la elaboración de normativa que como veremos más adelante apunte hacia la cooperación internacional, con el fin de que se eviten fenómenos como el de la múltiple imposición o incluso de desimposición.

Con esta corta introducción que nos coloca en una tesis que se aparta de las propuestas de la autorregulación del derecho en la Internet en materia fiscal, y como hemos analizado en párrafos anteriores de nuestro trabajo, la introducción de las redes electrónicas en el comercio, ha generado una serie de problemas jurídicos que tienen que ver con la facultad de los Estados para ejercer su potestad de *imperium* sobre una jurisdicción que no se ve limitada por factores geográficos.

En el estudio de nuestra tesis, uno de los puntos fundamentales a definir es el tema de la jurisdicción que se ejerce en la Internet, es así que las siguientes jurisprudencias que estudiamos a continuación, nos proporcionan un enfoque en cuanto al tema de cómo los tribunales han aplicado el enfoque de la jurisdicción con respecto de los sujetos que forman parte de este tipo de relaciones jurídicas.

El primer caso motivo de nuestro análisis corresponde al precedente jurisprudencial que se dio con referencia al caso *Bensusan Restauratn Corp vs King*, el cual fue presentado ante las cortes norteamericanas. En el presente caso el *Blue Note Club* que se encontraba domiciliado en el estado de New York, demandó a otro Club del mismo nombre, y cuya pretensión tenía que ver con la violación del derecho de propiedad intelectual. En este caso la corte federal de NY se declara incompetente para conocer del caso rechazando así el lugar de establecimiento de la compañía, ya que según el análisis de la corte el operador en este sitio de la Web, no recibía ingresos de los residentes del estado de NY, así como en este sitio tampoco se encontraba disponible un contacto, como un número de teléfono para los residentes del estado de NY.

Es así que los problemas que se presentan dentro del derecho internacional privado, no solo tiene que ver con la ley aplicable a la controversia que es la que resolverá el fondo de la cuestión sino además el juez competente que dirimirá estos conflictos. En el caso *Bensunan* el precedente jurisprudencial que se generó a partir del mismo, es que la competencia que se atribuye a un tribunal no solo se puede establecer en base al criterio de la mera creación de un portal Web, es decir se aparte del criterio procesal de la competencia

en base al domicilio del demandado, ya que de lo contrario se podría generar un suerte de indefensión para los consumidores que como en el caso que tratamos se encontraban en Missouri, debido a que los servicios ofrecidos por la compañía eran precisamente enfocados para esta jurisdicción y no así para la de NY.

El criterio que siguió la corte en el caso *Bensunan*, fue ratificado en el caso *Rannoch Inc vs Rannoch Corporation* que se tramitó en 1999, esta última, era una empresa que se dedicaba a la investigación, desarrollo y producción de radares para su implementación en aeropuertos. En este caso a pesar de que existía un sitio web interactivo en Virginia, la corte decidió que esta no era una causa suficiente para que se adjudique la competencia a Virginia, ya que él mismo no estaba destinado a usuarios en este Estado ni las actividades que se realizan en Internet.

Nos parece curioso sin embargo, analizar el precedente sentado por el caso *Inset Systems vs Instructions Set Inc*, en el cual la única actividad del sitio web era la de proporcionar un número de teléfono para promover el negocio en un lugar determinado. Bajo esta circunstancia la corte consideró que efectivamente este número de teléfono promovía la inserción del negocio a esa jurisdicción, por lo cual se prorrogó la competencia a favor de demandante.

La jurisprudencias analizadas previamente han sentado el precedente jurisprudencial de que como trata MAZORATI los tribunales hacen una distinción entre “*uso interactivo y uso pasivo*”¹⁰⁴ de los sitios web, con el fin de establecer la jurisdicción competente para conocer acerca del problema que se plantea. En este sentido los sitios web de uso interactivo “*se da cuando existe una comunicación online y recíproca que alienta el inicio de una relación entre las partes en virtud de un negocio en marcha*”¹⁰⁵ y la de los sitios pasivos “*que son aquellos que simplemente ponen la información a disponibilidad de los usuarios interesados*”¹⁰⁶.

Las decisiones de los tribunales que hemos analizado en este trabajo nos proporcionan una serie de elementos para definir criterios en cuanto tiene que ver con la jurisdicción competente que se ejerce en los medios electrónicos. Estas jurisprudencias constituyen un aporte y una visión sobre los temas que tienen que ver con la aplicación en casos concretos de los principios del derecho internacional y de cómo los diferentes Estados ejercen su jurisdicción sobre las redes digitales. Para lo cual se toma en consideración no solo el uso de la potestad soberana como eje central de la discusión, sino

¹⁰⁴ O. MARZORATI . *Reflexiones sobre jurisdicción aplicable y ley aplicable en Internet*. Buenos Aires, 2006, p 307

¹⁰⁵ *Ibidem*, p. 308.

¹⁰⁶ *Ibidem*, p.318.

que además se vela por los derechos de las partes intervinientes en este tipo de negocios, respetando las reglas del derecho internacional.

Además de las jurisprudencias que hemos analizado previamente, existen además problemas que tiene que ver con el ejercicio efectivo de la jurisdicción para llegar al cumplimiento de las obligaciones tributarias que se pudieran llegar a generar. En otras palabras, si bien en un determinado caso se llegar a establecer tanto el sujeto pasivo, así como el hecho generador, por o tanto se hubiera generado la obligación del contribuyente para realizar el pago del impuesto causado; no existen en la actualidad métodos para que el Ecuador ejercite su potestad coercitiva más allá de los límites geográficos que constituyen el Ecuador.

Para ilustrar lo que tratamos en el párrafo anterior utilizaremos un ejemplo que nos ayude a comprender de mejor manera las limitaciones a las cuales se ven enfrentadas las administraciones fiscales tributarias.

Una persona natural residente en el Ecuador, adquiere en Itunes un programa para su Ipad en \$8 dólares; si este mismo caso se repite en 10 000 usuarios que pagan con una tarjeta de crédito de un banco del exterior. En el caso específico de Itunes, la empresa dentro de las condiciones legales que establece para la venta y el uso de los productos digitalizables, es que *“Usted acepta que pagará por todos los productos que adquiera a través de los Servicios y que Apple cobre a su tarjeta de crédito por cualquier producto comprado y por cualquier monto adicional (inclusive cualquier impuesto y recargo por mora, según corresponda) que pudiesen acumularse en su Cuenta o en relación a la misma”*.¹⁰⁷ Considero sin embargo, que las cláusulas que se establecen por parte de Itunes constituyen un contrato de adhesión, en la cual no existe la posibilidad de renegociar los contenidos y las obligaciones del mismo.

En el aspecto fiscal la cláusula citada previamente para nuestro criterio, provoca una distorsión jurídica en lo que tiene que ver con la figura del agente de retención que regula el art.29 del C.T. , ya que la persona que contrata los servicios de esta empresa, pasa de ser el agente de retención a convertirse en el contribuyente obligado a afrontar el pago del impuesto causado en estas transacciones. Si bien para este caso específico, la factura y el contrato son documentos que existen en esta transacción, jurídicamente es incorrecto que un agente de retención, se convierta en el sujeto pasivo (contribuyente), y que se vea obligado a enfrentar el pago del impuesto a la renta de una empresa extranjera, que debido a su localización y a sus cláusulas contractuales no se ve obligada al cumplimiento de sus

¹⁰⁷ Términos y Condiciones de uso Itunes, disponible en <http://www.apple.com/legal/itunes/appstore/ec/terms.html> SALE

obligaciones fiscales.

Por otra parte existen casos en que no existen este tipo de contratos, y que las transacciones se realizan sin la necesidad de que exista una factura u otro documento que sustente la transacción para fines fiscales. En estos casos, si partimos de la hipótesis de que se ha identificado el sujeto pasivo así como si se ha determinado la obligación de realizar del pago del impuesto causado, el Ecuador no tiene forma alguna de requerir que esta empresa cumpla con sus obligaciones fiscales, debido a que la jurisdicción es decir la potestad *para juzgar y ejecutar los juzgado* solo se extiende hasta los límites geográficos de lo que constituye el Ecuador, en especial cuando la empresa extranjera se encuentra localizada en una jurisdicción que no mantiene ni ha suscrito ningún Convenio Internacional, o en el peor de los casos que se encuentre en un paraíso fiscal, lo cual podría degenerar en fenómenos como la desimposición.

Si bien no existen jurisprudencias elaboradas a nivel nacional en cuanto tiene que ver con el ámbito de jurisdicción que se ejerce sobre las redes electrónicas, corresponde ahora a las cortes nacionales tomar en cuenta los precedentes jurisprudenciales internacionales, con el fin de elaborar soluciones que se ajusten al contexto internacional que nos presenta el tráfico electrónico, con el fin de que no se adopten posturas unilaterales y por fuera de la tendencia mundial, lo cual convierta al país en un isla jurídica en un mundo que cada vez se encuentra más conectado.

3.3. Paraísos Fiscales

3.3.1 Antecedentes

Los paraísos fiscales son jurisdicciones que se caracterizan, ya sea por ser constituidos como jurisdicciones de “baja o de nula imposición”¹⁰⁸, o debido al sigilo que ofrecen sobre la información de las personas ya sean naturales o jurídicas que buscan operar en estos espacios. Siguiendo esta definición RIVEIRO señala además, que un *“verdadero paraíso fiscal requiere condiciones que complementan el nivel de la tasa impositiva: inexistencia de intercambio de información tributaria, de control de cambios, de secreto bancario, y sociedades que permitan la emisión de acciones al portador, como mínimo”*¹⁰⁹.

¹⁰⁸ O. MARZORATI . *Reflexiones sobre...*op.cit., p.35

¹⁰⁹ *Ibíd*em en 60.p.190

Como trata RIVEIRO , “*la historia reciente de los paraísos fiscales está íntimamente ligada al impuesto a las rentas sobre las corporaciones y como imposición directa a las personas físicas*”¹¹⁰, debido a que jurisdicciones que se encontraban próximas a naciones industrializadas, en búsqueda a atraer riquezas y capitales ofrecían a cambio de obtener dichos recursos, beneficios fiscales y de confidencialidad en el sistema financiero.

Es así que los paraísos fiscales como explica PALAN, se originan a partir de las políticas adoptadas en Suiza en las décadas de 1920 y 1930, las cuales ofrecían a los extranjeros principalmente dos beneficios. El primero introducido por la ley bancaria suiza de 1934, mediante la cual se incorporaba el sigilo bancario incluyendo al mismo tiempo un refuerzo amparado incluso en la legislación penal. Y el segundo, que fue precisamente el de ofrecer los beneficios que incorporaba esta ley, no solo a los nacionales sino que extendía su ámbito de aplicación a los extranjeros que buscaran acogerse a esta jurisdicción.

Entre las principales diferencias que presentan las jurisdicciones *off shore*, de aquellas que por contraste no son consideradas como paraísos fiscales, y siguiendo la línea elaborada por la Oficina de las Naciones Unidas de Fiscalización de Drogas y Prevención del Delito:

Los bancos y demás instituciones financieras que funcionan *off shore* están exentos de una amplia gama de reglamentos normalmente impuestos a las instituciones *onshore*. Sus operaciones están libres de impuestos, no se ven entorpecidas por la necesidad de constituir reservas, están exentas de restricciones sobre el tipo de interés, y a menudo, aunque no siempre, ajenas a toda inspección reglamentaria sobre la suficiencia del capital depositado o de su liquidez.¹¹¹

3.3.2. Características

Pues bien, una vez que hemos analizado brevemente el origen de los paraísos fiscales, corresponde en este momento definir las características que determinan qué jurisdicciones deberían ser consideradas como jurisdicciones *off shore*. En el Informe Presentado en 1999 por el Departamento de Asuntos Económicos y Sociales de las Naciones Unidas se llegó a la conclusión de que son 5 los principales elementos que caracterizan a los paraísos fiscales, los cuales presentamos a continuación:

¹¹⁰ Ibídem en 60.p. 181

¹¹¹ Véase sobre el tema en *Refugios financieros, secreto bancario y blanqueo de dinero. Oficina de las Naciones Unidas de Fiscalización de Drogas y de Prevención del Delito*. New York, 1999. p.33

- Unos tipos fiscales efectivos bajos o nulos;
- Resistencia a facilitar información;
- Falta de transparencia;
- Ausencia de una actividad empresarial real;
- En los casos en que existen un régimen de paraíso fiscal en un país que cuenta por otro lado con un sistema fiscal aceptable, alejamiento del régimen especial de la economía interna.¹¹²

En cuanto tiene que ver con los métodos utilizados para identificar a los paraísos fiscales, la OCDE ha elaborado una lista, la cual constaba en el año 2000 de 47 jurisdicciones, las cuales sin embargo, en la actualidad se han reducido a un número de tan solo 5 que son considerados como jurisdicciones off shore, debido a que paulatinamente ciertos países han ido cumpliendo con una serie de requisitos, como el firmar acuerdos de cooperación y divulgación de información así como de pactar convenios para evitar la doble imposición.

En el Ecuador, además de los criterios establecidos por la doctrina y en las normas de derecho internacional, existe la Resolución elaborada por el SRI y publicada en el R.O. del 27 de Febrero del 2008, la cual incorpora una lista de jurisdicciones que son consideradas para fines tributarios como paraísos fiscales. Además se incorpora en esta resolución que asimismo se considerarán jurisdicciones de baja imposición aquellas en *“donde la tasa del Impuesto sobre la Renta o impuestos de naturaleza idéntica o análoga, sea inferior al 60% a la que corresponda en el Ecuador sobre las rentas de la misma naturaleza de conformidad con la Ley de Régimen Tributario Interno”*¹¹³. Por ejemplo, en el caso de que una persona de acuerdo a la LRTI, resulte que en el Ecuador su base imponible sobre la cual se va a aplicar la tarifa del impuesto a la renta es del 20%; en otra jurisdicción lo mínimo que debería tributar por ese mismo ingreso con el fin de que no sea considerado como un ingreso proveniente de un régimen de baja imposición es de un 12%.

En esta resolución además se incorpora que no serán considerados paraísos fiscales, o jurisdicciones de baja imposición, aquellos países con los cuales el Ecuador haya suscrito un tratado para evitar la doble imposición.

Ahora bien, una vez que hemos tratado las características y los elementos que constituyen un paraíso fiscal, nos corresponde ahora analizar las dificultades que los mismos presentan, las cuales se ven intensificadas en el comercio electrónico.

¹¹² Véase sobre el tema, Departamento de Asuntos Económicos y Sociales de las Naciones Unidas. *Cooperación Internacional en Temas de Tributación*. New York 1999.p.6

¹¹³ Resolución Paraísos Fiscales, Sistema de Rentas Internas Ecuador

3.3.3. . Problemas que se generan en jurisdicciones off shore en el comercio electrónico.

Como hemos analizado previamente, el comercio electrónico presenta la gran dificultad de la determinación tanto de los sujetos que intervienen en este tipo de transacciones, así como el del lugar en el cual se llevan a cabo dichas operaciones. A pesar de la dificultad que presentan estas dos circunstancias per se, las jurisdicciones off shore, en base a las características analizadas previamente, en especial la del sigilo y de la protección que se brinda a la información de las partes que operan en las mismas, intensifican esta problemática, lo cual hace casi imposible la determinación de los operadores electrónicos que trabajan en estas jurisdicciones.

Como se trata en un informe presentado por el Departamento de Asuntos Económicos y Sociales de las Naciones Unidas publicado en 1999, *“los paraísos fiscales ponen el peligro el principio de neutralidad fiscal ya que hacen que las decisiones de invertir estén influidas indebidamente por consideraciones fiscales”*¹⁴. Si bien este problema representa una de las mayores afectaciones a otros regímenes fiscales no solo de países desarrollados sino también de países en desarrollo, con la introducción del comercio electrónico se ha facilitado que se realicen operaciones en las cuales la transferencia de fondos hacia paraísos fiscales a través de la Internet y de servicios bancarios, se puedan llevar a cabo sin enfrentar virtualmente ninguna dificultad.

Una de las características, la cual surgió como una respuesta para definir a los paraísos fiscales que mantienen un régimen de baja o de nula imposición, que se generó en el seno de las Naciones Unidas, fue la de considerar *“la capacidad de transferir fondos hacia su jurisdicción fiscal sin trasladar a éste actividades económicas”*¹⁵. Sin embargo en este punto nos surge una duda, que tiene que ver con la tendencia actual de ubicar los servidores o *servers* que prestan los servicios que facultan la realización del comercio electrónico en estas jurisdicciones. En este caso y bajo los parámetros del art.5 del Modelo de Convenio para evitar la doble imposición elaborado por la OCDE, los mismos se constituirían en establecimientos permanentes, lo cual ¿no significaría de alguna forma que en realidad se está llevando a cabo una actividad empresarial en estos espacios?

¹⁴ Véase sobre el tema, Departamento de Asuntos Económicos y Sociales de las Naciones Unidas, op.cit., 54

¹⁵ Ibidem, p.7

En este caso, si consideramos la hipótesis de que la localización de un servidor en una de estas jurisdicciones es consecuente con la de trasladar una actividad empresarial real, en este sentido no aplicaría la solución planteada por las Naciones Unidas. Lo cual para fines de nuestro estudio no hace sino complicar la situación de las empresas que han ubicado sus servidores en dichas jurisdicciones, las cuales no se verían afectadas por la restricción que casi todas las legislaciones alrededor del mundo han elaborado como medidas para combatir a los paraísos fiscales definidas bajo un régimen de tributación baja o inexistente.

Sin embargo, coincidimos que la característica que más dificultades presenta este tipo de jurisdicciones, es la de la falta de transparencia en cuanto tiene que ver con la información de las personas que operan bajo el manto de confidencialidad que ofrecen los paraísos fiscales. Si bien la competencia fiscal desleal que generan este tipo de países, puede resultar perjudicial para otros Estados, no cabe duda que las leyes elaboradas en jurisdicciones *off shore*, las cuales amparan el anonimato y ocultan las operaciones que se llevan a cabo en los mismos, son los mayores obstáculos que se presentan actualmente, ya que las mismas además de estar relacionadas con el tema de nuestro estudio, incluso tienen implicaciones en actividades terroristas o de lavado de activos.

En el caso de países como el nuestro, el uso de estas jurisdicciones presenta aún mayores dificultades que en países industrializadas, debido a que, al ser un país en vías de desarrollo, no poseemos un poderío económico que nos permita de cierta forma forzar el cumplimiento de entregar información a las autoridades tributarias localizadas en paraísos fiscales. Como trata el informe de las Naciones Unidas que estamos analizando el problema de la imposibilidad del acceso a la información genera problemas en dos esferas “*la imposibilidad para examinar y de ser necesario, ajustar las transacciones comerciales dentro de un grupo y la de asegurarse de que las transacciones tienen un realidad económica que se llevan a cabo en condiciones de plena competencia*”¹¹⁶.

Como hemos analizado, factores como la globalización de la economía, la introducción de servicios como el de la Internet, y la creación de nuevos instrumentos financieros, son elementos que tan solo contribuirán y extenderán el uso de los paraísos fiscales. Considero que en el caso del Ecuador, es importante la adopción de medidas legales que permitan realizar un control adecuado, ya que considero que leyes que traten de abarcar ámbitos muy extensos pueden llegar a violar derechos y libertades consagrados en

¹¹⁶ Véase sobre el tema, Departamento de Asuntos Económicos y Sociales de las Naciones Unidas, op.cit., 54,p.70

nuestra Constitución y en tratados Internacionales. En todo caso, en otra sección de nuestro estudio, planteamos ciertas propuestas que ayudarían a reducir los efectos perjudiciales que estas jurisdicciones puedan producir a los intereses de nuestro país.

3.4 Establecimiento Permanente.

Dentro del problema de la determinación de la jurisdicción que se ejerce sobre el comercio electrónico, es ahora de suma importancia analizar el concepto del establecimiento permanente y su posible asimilación a los operadores que actúan en las redes digitales como son los servidores y los sitios web.

Conviene ahora abordar los problemas que ha introducido el comercio electrónico con especial énfasis a las posibles modificaciones que el comercio que se produce en las redes digitales, ha introducido a la noción tradicional del establecimiento permanente. Como trata MONTAÑO:

El comercio electrónico ya en el contexto de la definición de establecimiento permanente plantea un inconveniente central, se trata de la poca o nula facilidad que presta para calificar las rentas que obtiene un establecimiento permanente, las actividades que la producen, y la localización espacial de dichas actividades y de los sujetos titulares que las realizan.¹¹⁷

El establecimiento permanente como sostiene MONTAÑO es una elaboración que tiene sus antecedentes en el derecho alemán de la segunda mitad del siglo XIX. Sin embargo no fue sino hasta que el derecho prusiano lo incorporó en su legislación “*para dilucidar la sujeción a imposición de las utilidades derivadas de la actividad industrial y comercial de los sujetos que vivían en otros municipios*”¹¹⁸. En otras palabras como señala García, el concepto del establecimiento permanente se generó a partir de los “*impuestos sobre los productos y no en el impuesto sobre la renta*”¹¹⁹

Ahora bien, la noción del establecimiento permanente como afirma MONTAÑO, es una elaboración jurídica eminentemente de la esfera tributaria, la cual fue introducida en las legislaciones fiscales “*para ser aplicada a las empresas comerciales que operan*

¹¹⁷ C. MONTAÑO., *Derecho Tributario Internacional*. El Establecimiento Permanente. Temis, Bogotá, Colombia 2004 p.75

¹¹⁸ Ibidem p.6.

¹¹⁹ A. GARCÍA. *El establecimiento permanente*. Análisis jurídico tributario internacional de la imposición societaria. Madrid. Edit. Tecnos. 1996

*internacionalmente*¹²⁰, de ahí la importancia de este concepto ya que por medio del mismo se otorga a los Estados, en los cuales se constituya un establecimiento permanente, la posibilidad de ejercer su jurisdicción fiscal sobre los rendimientos de dicho establecimiento. En otras palabras, para fines tributarios el establecimiento permanente tiene su propio régimen fiscal, el cual es el propio del lugar en el cual se constituya y cuyos rendimientos serán sujetos a imposición en dicho Estado, con el fin de eliminar fenómenos como el de la doble imposición.

EL establecimiento permanente en este sentido, tiene como principal concepción el de *“un asentamiento o instalación en una porción del espacio territorial de un Estado que sirve para el ejercicio de una actividad de carácter económico”*¹²¹ cuyo fin primordial, es el de otorgar jurisdicción a dicho Estado en materia tributaria.

El establecimiento permanente se encuentra además incorporado en el Modelo de Convenio elaborado por la OCDE sobre la Renta y el Patrimonio, que en su art.5 establece *“A efectos del presente Convenio, la expresión «establecimiento permanente» significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad”*¹²². Para fines de este modelo son considerados como establecimientos permanentes:

- a) las sedes de dirección;
- b) las sucursales;
- c) las oficinas;
- d) las fábricas;
- e) los talleres;
- f) las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.¹²³

El comercio electrónico como hemos señalado en nuestro trabajo, ha modificado la forma en la cual se realiza las transacciones entre los agentes que participan en todo el mundo, de esta manera el derecho tributario se ha visto también influenciado por estas nuevas tecnologías, como cita VALERO:

Los principios tradicionales de la fiscalidad internacional se basan en la materialidad de los productos y de la identificación física de los agentes. EL cambio de ladrillos por bits, implica que haya de someterse a nuevo estudio conceptos como el de país fuente, rendimientos empresariales o establecimiento

¹²⁰ Ibidem, p.2

¹²¹ A. GARCÍA. *El establecimiento...* op.cit., p.18

¹²² Modelo de Convenio para evitar la doble imposición. op.cit., 50

¹²³ Modelo de Convenio para Evitar la Doble imposición, op.cit.,34

permanente, de ahí que las nuevas formas y planteamientos introducidos por el comercio electrónico estén sujetos a replanteamientos en los tipos legales¹²⁴

Es así que las directrices que ha adoptado el convenio de la OCDE para definir al establecimiento permanente como trata BORRÁS son: “*la existencia de una instalación material; la instalación permanente con una duración superior a un año; instalación que forma parte de la empresa, sea esta propietaria o arrendataria; ejercicio por la empresa de sus actividad, pudiendo ser esa actividad auxiliar o preparatoria*”¹²⁵

La noción de establecimiento permanente contenida en el convenio elaborado por la OCDE en este sentido, no ha abordado los temas que tienen que ver con la jurisdicción que se ejerce sobre los dominios de la Internet, es decir ha adoptado como criterios para definir al establecimiento permanente como anota MONTAÑO “*los de una mini réplica del domicilio de una sociedad*”¹²⁶, lo que de ninguna manera constituye una ayuda para esclarecer los problemas que ha planteado el comercio electrónico.

Como hemos analizado en párrafos anteriores, el establecimiento permanente tiene como fin, el de otorgar jurisdicción fiscal al Estado en el cual se constituye físicamente dicho establecimiento. Sin embargo debido a la naturaleza inmaterial del comercio electrónico y a la dificultad que el mismo presenta para determinar la jurisdicción aplicable así como el de la determinación de los sujetos que participan en estas operaciones, se puede producir el caso en que una misma empresa que opera a través de la web, se encuentre en la posibilidad de brindar sus servicios en varios países. En cuyo caso la pregunta que nos planteamos es la siguiente, ¿constituye la presencia de estas empresas en varias jurisdicciones a través de la web, como criterio suficiente para atribuirle en cada una de estas jurisdicciones la naturaleza de un establecimiento permanente?

Al respecto el Informe de la Comisión para el estudio del impacto del comercio electrónico en la fiscalidad española, realiza el siguiente análisis:

La red permite una presencia física continuada, bastando con disponer de un sitio web para ofrecer bienes y servicios y una dirección de correo electrónico donde recibir los pedidos. No se precisa una presencia física de la empresa y ni siquiera las de un agente. Los contenidos se pueden actualizar instantáneamente e incluso se pueden expedir inmediatamente, si se trata de bienes inmateriales o de servicios. Los ejemplos al uso en los CDI- *sedes de dirección, sucursales, oficinas,*

¹²⁴N. VALERO. *La tributación en Internet*, en MONTAÑO, CESAR, G. *Derecho Tributario Internacional*. El Establecimiento Permanente. Temis, Bogotá, Colombia, 2004, p. 76

¹²⁵A. BORRÁS, *La doble imposición: problemas jurídico-internacionales*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974, p. 46

¹²⁶C. MONTAÑO, *El establecimiento permanente...*, op.cit., p. 20

etc,- tampoco son de utilidad en el nuevo escenario. Lo mismo sucede con las excepciones- utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa, etc. En estas circunstancias es fácil comprender por qué el concepto de establecimiento permanente, basado en una idea de permanencia o fijeza física, entre en crisis.¹²⁷

Para resolver el problema que nos hemos planteado, es decir el de la posibilidad de extender la noción del establecimiento permanente a los sitios web, o a los servidores que prestan este tipo de servicios, la OCDE ha elaborado al respecto ciertos comentarios sobre el art.5 del Modelo de Convenio para evitar la doble imposición que analizamos previamente.

Dentro los Comentarios sobre el Modelo de Convenio para evitar la doble imposición en el párrafo 42.2 se señala:

Whilst a location where automated equipment is operated by an enterprise, may constitute a permanent establishment in the country where it is situated, a distinction needs to be made between computer equipment, which may be set up at a location so as to constitute a permanent establishment under certain circumstances, and the data and software which is used by, or stored on, that equipment.¹²⁸

De acuerdo con el texto incorporado en el párrafo anterior, la OCDE no abandona las nociones de espacio físico y de permanencia para la constitución del establecimiento permanente, ya que establece como requisitos, que el equipo de computadoras se encuentre físicamente presente en un determinado Estado para que se pueda constituir los efectos previstos en el art.5 de este Modelo de Convenio.

Siguiendo esta tesis y con fundamento en el comentario motivo de nuestro análisis, existió un pronunciamiento de un Tribunal Fiscal Alemán (Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht) que ratificó estos criterios. El caso trataba acerca de una empresa alemana que prestaba servicios de videotexto interactivo a clientes suizos, sin embargo el equipo que utilizaba para prestar este servicio se encontraba localizado en Suiza, por lo que el Tribunal Alemán consideró que la constitución de este servidor constituía un lugar fijo de negocios,

¹²⁷ Ministerio de Hacienda de España. *Secretaría de Estado de Hacienda. Informe de la Comisión para el estudio del impacto del comercio electrónico en la fiscalidad española*, p. 42

¹²⁸ Organization for Economic Co-Operation and Development. Committee on Fiscal Affairs, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, Condensed Version 2010.

Traducción no autorizada: Mientras una localización en la cual equipo autónomo es operado por una empresa, pudiera llegar a constituir un establecimiento permanente en el país en el cual se encuentra ubicado, es necesario hacer una distinción entre el equipo de computadores, el cual puede ser instalado en una locación que constituiría un establecimiento permanente bajo ciertas circunstancias, y la información y el software que es usado por, o almacenado por, ese equipo.

por lo tanto se le debe aplicar los efectos contemplados en el art.5 del Convenio Suizo-Germano que tratan acerca de la constitución de un establecimiento permanente.

La importancia de realizar esta distinción, entre el sitio web y sus operadores, y siguiendo la línea de argumentación realizada por la OCDE radica en que *“the enterprise that operates the server may be different from the enterprise that carries on business through the web site”*¹²⁹. En este sentido la importancia de esta diferenciación radica no únicamente en temas fiscales por cuanto se estaría confundiendo dos sujetos pasivos en un mismo hecho generador, sino además en temas civiles y societarios al confundir la personalidad jurídica de cada uno de los agentes involucrados en este tipo de contratos.

Además de los requisitos enumerados previamente, la importancia de los servidores radica en el hecho de su permanencia en un determinado lugar, es así que el párrafo 42.4 establece *“In the case of a server, what is relevant is not the possibility of the server being moved, but whether it is in fact moved”*¹³⁰. Consideramos que este requisito tiene que ver con el criterio de permanencia que introduce el art.5 del Modelo de Convenio, sin el cual no se constituiría el tiempo mínimo para la constitución de un establecimiento permanente.

Otro de los temas sobre los cuales se ha discutido acerca de la constitución del establecimiento permanente en este tipo de servicios, es el de la necesidad o no, de contar con operadores que se encuentren presentes para que manejen los servidores electrónicos. Al respecto el párrafo 42.6 establece *“The presence of personnel is not necessary to consider an enterprise wholly or partly carries on its business at a location when no personnel are in fact required to carry on business activities at that location”*¹³¹, con lo cual se ratifica el criterio de la presencia física del equipo que opera en una determinada jurisdicción, mas no así de la presencia de seres humanos que operen estos servidores, mientras los mismos sean capaces de conducir sus actividades sin la presencia de un operador.

En cuanto tiene que ver con el segundo párrafo del art.5 del Modelo de Convenio de la OCDE, el mismo trata acerca de las actividades que se excluyen para la constitución de un establecimiento permanente, entre las cuales consta cuando *“a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios que resulte de esa combinación conserve su*

¹²⁹ Organization for Economic Co-Operation and Development, op.cit., 21

Traducción no Autorizada: La empresa que opera el servidor puede ser diferente de la empresa que lleva a cabo el negocio a través de la página web.

¹³⁰ Comentarios sobre el Modelo de Convenio para evitar la doble imposición. op.cit., 50

Traducción no Autorizada: En el caso de un servidor, lo que es relevante no es la posibilidad de que el servidor sea movido, sino de hecho si ha sido movido.

¹³¹ *Ibíd*em, 50

Traducción no Autorizada: La presencia de personal no es necesaria para considerar si una empresa, total o parcialmente lleva a cabo su negocio en una locación cuando de hecho ningún personal es requerido para llevar a cabo las actividades de ese negocio en esa locación

*carácter auxiliar o preparatorio*¹³². En este caso los comentarios al respecto de este artículo elaborados por la OCDE establecen que dependerá de un análisis por parte de los tribunales caso a caso para establecer si las actividades que realizan estos operadores encajan dentro del carácter auxiliar o preparatorio. Sin embargo la OCDE ha introducido algunos ejemplos que en el caso del comercio electrónico podrían ser considerados que encajan en este apartado del art. 5 entre los cuales tenemos:

- Providinng a communications link-much like a telephone line-between suppliers and customers;
- advertising of goods or services;
- relaying information trough a mirror server for security and efficiency purpouses;
- gathering market data for the enterprise;
- supplying information.¹³³

En todo caso, consideramos que los comentarios elaborados por la OCDE no introducen ninguna modificación acerca de los principios que constituyen la noción del establecimiento permanente. Sin embargo, los mismos han implantado una serie de elementos de interpretación para los tribunales fiscales que han adoptado este Modelo de Convenio.

Estos criterios han aportado una serie de elementos de suma importancia, ya que consideramos que en una materia como la de nuestro estudio, uno de los elementos más importantes en cuanto a la elaboración de legislación entorno a la tributación de los rendimientos provenientes del comercio electrónico, debe apuntar hacia la cooperación y la armonía entre los ordenamientos fiscales alrededor de todo el mundo, con el fin de que la misma promueva el tráfico de bienes y de servicios, y no se constituya en un factor que obstaculice las relaciones comerciales internacionales.

Consideramos que en países como el Ecuador, que se caracterizan por ser exclusivamente importadores de tecnología, debido a que no nos encontramos en la capacidad de exportarla, las pérdidas fiscales que podríamos llegar afrontar serían muy altas si no se introduce una enmienda al art.5 del Modelo de la OCDE para evitar la doble imposición. Esto se debe a que como tratan las Naciones Unidas “ *because businesses may*

¹³² Véase sobre el tema, Modelo de Convenio para evitar la Doble imposición, op cit., 57

¹³³ Modelo de Convenio para evitar la Doble imposición, op cit., 57

Traducción no autorizada: Proveer una conexión de comunicaciones-como una línea telefónica- entre proveedores y consumidores; promocionar bienes o servicios; confiar información a través de un servidor espejo con propósitos de eficiencia o de seguridad; recolectar información sobre el mercado para la empresa; proveer información.

*close down branches and replace them with Internet communications and e-commerce, which would not be regarded as permanent establishments and would thus be tax free*¹³⁴. De ahí que la presencia de los negocios, y las de su actividad principal se trasladaría a otras jurisdicciones, y no se llevaría a cabo bajo nuestra jurisdicción, lo cual sin lugar a duda erosiona el sistema de tributación basado en el criterio de fuente.

4. CONCLUSIONES.

El objetivo principal de este trabajo es el de presentar las implicaciones que conlleva el comercio electrónico en el sistema jurídico fiscal del Ecuador, en referencia al impuesto a la Renta. La comercialización de bienes y de servicios que mediante la implementación de los canales digitales, no cuentan con una contrapartida física, dificultan la determinación del sujeto pasivo, la calificación de la naturaleza de las rentas, así como el de la jurisdicción competente para gravar una serie de ingresos que no se ven limitados por factores geográficos, los cuales podrían ocasionar la imposibilidad de que la administración fiscal en el Ecuador haga efectivo el cobro de los impuestos causados en las transacciones electrónicas.

Si bien mediante la promulgación de la Ley de Comercio Electrónico, se han dado grandes avances en cuanto a la validez que este cuerpo normativo otorga a los negocios que se llevan a cabo de las redes digitales; son pocos los avances que la legislación tributaria ecuatoriana ha introducido para enfrentar los desafíos introducidos por el comercio electrónico.

Entre las propuestas que se han elaborado en torno a la carga impositiva que debe contener las operaciones comerciales electrónicas, nuestra tesis ha sido la de adoptar un modelo legislativo que no introduzca cambios en la estructura base de los impuestos ya existentes, es decir, en cuanto al análisis realizado del hecho imponible en el impuesto a la

¹³⁴Véase sobre el Tema Naciones Unidas, op cit., 57,p.14.

Traducción no autorizada: Porque los negocios podrían llegar a cerrar sus filiales y reemplazarlas con comunicación por la Internet, y el comercio electrónico, lo cual no sería regulado bajo la forma de un establecimiento permanente y estaría por lo tanto libre de impuestos.

renta, consideramos que en el comercio electrónico no se modifican los parámetros introducidos por el comercio que se realiza en canales tradicionales, por lo cual en las transacciones electrónicas efectivamente se llega a generar el hecho imponible, consecuentemente los ingresos que provengan de este tráfico deben estar sujetos al gravamen del impuesto a la renta.

Si bien consideramos que se deben implementar reformas legislativas que tomen en cuenta los problemas introducidos por el uso de las redes digitales, consideramos que la creación de nuevos tributos van en contra de la tendencia mundial, y solo entorpecerían el comercio electrónico.

La determinación del sujeto pasivo, debido a que no existen barreras geográficas ni jurisdiccionales en el ciberespacio, es uno de los grandes problemas a los cuales se han visto enfrentadas las administraciones tributarias en todo el mundo. La normativa fiscal del Ecuador, no ha contemplado los cambios introducidos en el comercio electrónico, de ahí que en base al estudio que hemos realizado del sistema jurídico nacional, no existen actualmente soluciones para la identificación del contribuyente en especial cuando los bienes o servicios que se comercian no cuenta con una contrapartida física, y son intercambiados a través de las mismas redes digitales.

Si bien en el comercio electrónico el sujeto pasivo se encuentra definido bajo los mismos parámetros que en el comercio tradicional, la implementación de las nuevas tecnologías imposibilita a la administración fiscal determinar la ubicación o incluso la identidad del mismo y por lo tanto la de ejercer métodos como el de la retención para cobrar el impuesto causado. Por lo cual las reformas que se introduzcan respecto al tema no deben modificar la definición que nuestra normativa realiza con respecto al sujeto pasivo, sino incorporar mecanismos que permitan realizar un control efectivo sobre los operadores y las transacciones que se llevan a cabo a través de las plataformas electrónicas.

En cuanto a la naturaleza de los ingresos que provienen del tráfico a través de los canales digitales, existen dos posturas al respecto. La primera y la cual nos parece la más adecuada, que sostiene que la inmaterialidad de los bienes no modifica la esencia de su naturaleza, es decir que en el caso de la compra y venta de un cd, de un videojuego o de un libro en formato digital, la operación y el negocio jurídico que se efectúa son los inherentes a las de un contrato de compraventa. De tal manera que lo que recibe el comprador es efectivamente la cosa o bien motivo del contrato de compraventa, en el cual si la entrega no se hace en forma física, de manera alguna constituye una obstáculo para que se produzca la tradición.

La segunda tesis por otro lado establece, que debido a la inmaterialidad de los bienes y de los servicios que se comercian a través de canales digitales, el tipo de ingreso que se generaría debería ser tratado como el de uso o de la cesión de un derecho de propiedad intelectual, en la cual la prestación que se efectúa no es el de la entrega de un bien, sino más bien se concede el uso de un determinado derecho a una persona que deberá pagar por el uso del mismo debido a la posibilidad de la modificación del contenido de los mismos.

La importancia de la calificación de la naturaleza de los ingresos, tiene que ver con la aplicación de la normativa contenida en los artículos desarrollados en el Modelo de Convenio para evitar la doble imposición. En el caso del Ecuador, la preocupación de países en desarrollo como el nuestro, en cuanto se refiere a la tributación sobre el comercio electrónico, debe apuntar hacia la definición de la naturaleza de los bienes o de los servicios, que se transmiten a través de estas redes. Una vez que se identifique esta naturaleza, se podrá aplicar un tipo normativo específico, e incluso se podrían llegar a compensar las pérdidas producidas derivadas de la inaplicación de tributos como los aranceles o impuestos a las ganancias, por la aplicación de formas impositivas que gravan el consumo, como es el caso del IVA.

La jurisdicción de la administración tributaria del Ecuador en la actualidad se ve limitada por los parámetros tradicionales como son los criterios impositivos del lugar del origen de la renta, así como el de la residencia del contribuyente. En este sentido, el criterio para fijar la jurisdicción competente se basa en factores de la localización geográfica ya sea de la renta o del contribuyente, sin embargo como hemos tratado en nuestra tesis nuestra legislación vigente no aborda los problemas generados a partir del hecho de que en el comercio electrónico no existen parámetros geográficos de localización.

Aún más, el problema se agrava si nos colocamos en la hipótesis de que si bien se llegara a establecer tanto el sujeto pasivo, como la obligación del pagar para el mismo, porque se ha causado el impuesto a la renta, la jurisdicción y la potestad del Ecuador para ejercer el cobro de dichos impuestos solo se extiende dentro de los límites geográficos de la nación. En otras palabras no existe la posibilidad de que se recaude el impuesto causado, ya que en los casos del comercio electrónico, la figura de la retención se convertiría en una desviación jurídica de sus principios si se pretende que el sea el agente de retención que cumpla con el pago del impuesto, por la imposibilidad práctica de ejercer coactivamente el cumplimiento de la obligación tributario tanto personas naturales o jurídicas que operan en otras jurisdicciones.

En este sentido, existen trabajos elaborados a nivel de organismos internacionales como la OCDE y la ONU, los cuales además de plantear la suscripción de convenios internacionales tanto para evitar fenómenos como el de la doble imposición, así como de convenios para el intercambio de información como los mecanismos más eficaces para el tratamiento a los problemas introducidos por el comercio electrónico; han elaborado además reformas en estos modelos de convenios, en especial en cuanto a la asimilación de figuras como la del establecimiento permanente a los servidores web como una de las formas para determinar la jurisdicción fiscal competente.

La figura del establecimiento permanente elaborada a nivel de tratados internacionales, y la cual también se encuentra contemplada bajo la normativa nacional, ha sido uno de los temas de discusión utilizados para fijar la jurisdicción competente en materia fiscal sobre los ingresos provenientes del comercio electrónico. En el seno de la OCDE se han elaborado comentarios acerca del art.5 del Modelo para evitar la doble imposición, las cuales contemplan la posibilidad de la asimilación de esta figura a los servidores web, sin embargo la normativa tributaria nacional no ha incorporado aún los avances realizados respecto al tema.

Las reformas introducidas en cuanto al establecimiento permanente elaboradas por la OCDE, a nuestro juicio constituyen un detrimento para aquellos países que mantienen como criterio impositivo el de la fuente en el cual se originan los ingresos gravables. Debido a la facilidad con la que hoy en día se pueden trasladar servidores web a jurisdicciones tributarias con una carga impositiva mucho más favorable para estas empresas y, que bajo el tipo normativo contenido en el art.5 del Modelo de Convenio para evitar la doble imposición elaborado por la OCDE, se constituirían en establecimientos permanentes, con lo cual se generaría la posibilidad de que las empresas que operaban en otras jurisdicciones, cierren su negocios y que trasladen sus operaciones por fuera del ámbito de competencia del Estado del Ecuador, con lo cual se generarían pérdidas para la administración fiscal en nuestro país.

Las discusiones que se han generado en torno al problema de la tributación del comercio electrónico a nivel de los organismos internacionales como la OCDE y la ONU, han dejado por fuera de la discusión a los países en vías de desarrollo como el nuestro. Por lo tanto han dejado por fuera problemas que tienen que ver con el hecho de que este tipo de países son principalmente importadores de tecnología, así como de productos digitalizables, consecuentemente el reemplazo del intercambio de productos materiales a inmateriales ocasiona pérdidas para los Estados en caso de la implementación de normas

como las GATS o las GATT, ya que, estos Estados no solo perderían la potestad de imponer aranceles a la importación de este tipo de productos, sino que además no se encontrarían en la facultad de imponer impuestos, como en el caso del impuesto a la renta, debido a que tanto los sujetos pasivos, como sus bases imponibles se trasladarían a otras jurisdicciones.

El Ecuador debe participar activamente en las discusiones que se generen alrededor del tema, si bien debido a nuestra situación económica no constituimos un factor determinante que pueda cambiar el destino de las tendencias actuales, fomentar alianzas con países de la región y fortalecer procesos comunitarios de desarrollo deben ser los instrumentos utilizados para conseguir resultados justos, que no solo tomen los intereses de naciones desarrolladas como punto de partida y eje rector de las reformas normativas.

Sin embargo, las reformas legislativas que se puedan implementar en el país no pueden únicamente mirar los intereses recaudatorios de la administración fiscal nacional, sino más bien encontrar un equilibrio entre los intereses de los sujetos intervinientes en el *e commerce*, y el de evitar las pérdidas que se pueden llegar a producir para el fisco por la introducción de estos nuevos canales de comercialización que dificultan tanto el control como la recaudación del impuesto a la renta.

En todo caso la cooperación internacional será el eje fundamental para el desarrollo de las nuevas tecnologías y de los nuevos canales de comercio, una cooperación que tome en consideración los retos introducidos por la globalización no solo económica sino también cultural. Consideramos que los efectos introducidos por el comercio electrónico, no han sido aún desplegados en su totalidad, por lo tanto debemos apuntar a que los pasos que tomemos de aquí en adelante procuren el crecimiento y faciliten la integración a nivel mundial, de tal manera que los intereses tanto de las personas como de los Estados alrededor de todo el mundo no se vean afectados en aras de la construcción de un mejor futuro

BIBLIOGRAFÍA

Attributions of Income to Permanent Establishments. Issues on International Taxation, No.5, OECD, París, 1994.

BORRÁS, ALEGRÍA. *La doble imposición: problemas jurídico-internacionales*, Instituto de

Estudios Fiscales, Madrid, 1974.

CAMAR4GO, PEDRO. Tratado de derecho internacional público. en Cesar Montaña. *Manual de Derecho Tributario Internacional*. Corporación Editora Nacional, Quito, 2006.

Código Civil. Publicado en el Suplemento del R.O. No. 46, del 24 de Junio de 2005.3

Código Tributario. Publicado en el R.O. Suplemento 38, 14 de Junio del 2005.

Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional. *Ley modelo de comercio electrónico*. Resolución 51/162 de la Asamblea General, New York, 1996.

Commentaries on the Model Tax Convention on Income and on Capital, OECD, 2010.

Constitución Ecuador 2008 vigente.

Convención de la Unión Europea No.67 del 4 de marzo de 1998.

CORDELL, A J. “New taxes for a New Economy”, *Government Information in Canada/ Information gouvernementale au Canada*, num 42, vol. 26, 1996.

Departamento de Asuntos Económicos y Sociales de las Naciones Unidas. *Cooperación Internacional en Temas de Tributación*, New York, 1999.

Departamento del Tesoro del os Estados Unidos el 22 de noviembre de 1996. Disponible en <http://www.caltax.org/ltreas-ec.html#5>.

DÍEZ DE VELASCO, M. *Instituciones del derecho internacional público*, Tecnos, undécima edición, Madrid, 1997.

DÍEZ-PICAZO Y PONCE DE LEÓN, LUIS. *La doctrina de los actos propios: un estudio crítico sobre la jurisprudencia del Tribunal Supremo*, Bosch Casa Editorial, Barcelona, 1963.

Disponible en <http://www.afip.gov.ar/institucional/afipSimulada/archivos/Principios%20constitucionales>.

ESTEVE, M. LUISA. *Tópicos Fiscales Contemporáneos. Fiscalidad del comercio electrónico*. CUCEA, Ed. Pandora, Guadalajara, 2004.

European Comission. *Indirect Taxes and E commerce.*, Working Paper, Working Party No.1, DGXXI, Brussels, June 1999.

GARCÍAPRATS, ALFREDO. *El establecimiento permanente*. Análisis jurídico

tributario internacional de la imposición societaria, Edit. Tecnos, Madrid 1996.

GATT. The results of the Uruguay Round of Multilateral Trade Negotiation. The Legal Texts, Geneva, 1994.

GATT. General Agreement on Tariffs and Trade, Texto of the General Agreement, Geneva 1994.

GUTIERREZ, MARÍA C. “Consideraciones jurídicas sobre el comercio electrónico”, en *Internet, comercio electrónico y telecomunicaciones. Grupos de estudio en Internet. Comercio Electrónico y telecomunicaciones e informática*, Legis, Bogotá, 2002.

GONZÁLEZ GARCÍA, EUSEBIO. *Comentario al artículo 22 LGT*, en *Comentarios a las leyes tributarias y financieras*, Edersa, Madrid, 1982

HERDOIZA, PATRICIO, H. *Tratamiento de los impuestos directos e indirectos y su control en el comercio electrónico*. U. Andina Simón Bolívar, Quito, 2004.

International Fiscal Association IFA. *Taxation Problems and Solutions*, 2002

JARACH, DINO. *El hecho imponible*. Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo. Abeledo-Perrot, Buenos Aires.

JARACH, DINO. *Curso superior de Derecho Tributario*. Cima, Buenos Aires, 1970.

KLAUS VOGEL. “*Derecho Tributario Internacional*”, en Andrea Amatucci, dir, *Tratado de Derecho Tributario*, Temis, Bogotá, 2001.

Ley de Comercio Electrónico Firmas Electrónicas y Mensajes de Datos, Ecuador. Publicada en el RO 557. No. 67 del 17 de Abril del 2002.

Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno publicada en el R.O.243-3S del 29 de julio del 2007.

LORENZETTI, RICARDO. *Comercio Electrónico*. Abeledo Perrot. Buenos Aires, 2001.

MARTINEZ, NADAL, A. *Comercio Electrónico, firma digital y autoridades de certificación*. 3ed., Civitas, Madrid, 2001.

MCLURE, CHARLES E. *La tributación sobre el comercio electrónico*. Objetivos Económicos, restricciones tecnológicas y legislación tributaria. Ed. De Palma. Buenos Aires, 2000.

MARZORATI, OSWALDO. *Reflexiones sobre jurisdicción aplicable y ley aplicable en Internet*. Buenos Aires, 2006.

Ministerio de Hacienda de España. *Secretaría de Estado de Hacienda. Informe de la*

Comisión para el estudio del impacto del comercio electrónico en la fiscalidad española, 2002.

MONTAÑO, CESAR G. *Derecho Tributario Internacional*. El Establecimiento Permanente. Temis, Bogotá, Colombia, 2004.

MONTAÑO, CÉSAR G. *Manual de Derecho Tributario Internacional*. Corporación Editora Nacional, Quito 2006.

Oficina de las Naciones Unidas de Fiscalización de Drogas y de Prevención del Delito, en *Temas Refugios financieros, secreto bancario y blanqueo de dinero*. New York, 1999.

OECD. *The Application of the Permanent Establishment Definition in the Context of Electronic Commerce: Proposed Clarification of the Commentary on Article 5 of the OECD Model Tax Convention*, Revised Draft for Comments, OECD, París, March 2000.

OECD. *Progress Report: Taxation and Electronic Commerce*, Technology and Technical Advisory Group Report, París, October 1999.

Organization for Economic Co-Operation and Development. Committee on Fiscal Affairs, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, Condensed Version, 2010.

Organization for Economic Co-Operation and Development. Committee on Fiscal Affairs, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, París, 2000.

OLIVER, CUELLO R. *Tributación del comercio electrónico*. Ed. Tirant to Blanch, Barcelona, 1999.

PEÑA VALENZUELA, DANIEL, *Aspectos Jurídicos del Internet*, Bogotá, 2001.

ROCCATAGLIATA, A. *Norme fiscali trasparenti per il commercio elettronico*. Il fisco, 1998.

RAIMONDI, C. *El impuesto a las Ganancias*. Ediciones De Palma, Buenos Aires, 2000.

Reglamento de Compraventas de Venta y de Retención publicada en el R.O 247 del 30 de Julio del 2010.

Reglamento para la aplicación de la ley orgánica de régimen tributario interno. Publicada en Tercer Suplemento del Registro Oficial No. 242 de 29 de diciembre del 2000.

RENGIFO GARCIA, Ernesto. *Comercio electrónico “documento electrónico y seguridad jurídica”*. Universidad Externado de Colombia, Bogotá, 2000.

REYNOLDS, MATHEW. *Beginning E.Commerce*. Wrox Press Ltd., Canadá 2000.

RINCÓN, E. C. *Manual de derecho de comercio electrónico y de Internet*. Centro Editorial Universidad del Rosario, Colombia, 2006.

RICHARD DOEMBERG y LUC HINNEKENS. *Electronic Commerce and International Taxation* (1999); Karl Frieden, *Cybertaxation: The Taxation of E-Commerce* (2000).

RIVEIRO, RICARDO. *Paraísos Fiscales. Aspectos Tributarios y Societarios*. Integra, Int., Buenos Aires, 2001.

SACHETTO, CLAUDIO. “Las fuentes del derecho internacional tributario”, en MONTAÑO, CÉSAR G. *Manual de Derecho Tributario Internacional*. Corporación Editora Nacional, Quito, 2006.

SARRA, ANDREA. *Comercio electrónico y derecho. Aspectos Jurídicos de los Negocios en Internet*. Astrea, Buenos Aires, 2000.

SOLER ROCH, MA TERESA. *Una reflexión sobre el principio de residencia como criterio de sujeción al poder tributario del Estado*, en Presente y futuro de la imposición directa en España. ADALF, Lex Nova, Valladolid, 1997.

United Nations Conference on trade and development. Tariffs, Taxes and Electronic Commerce: Revenue implications for developing countries. New York and Geneva, 2000.

VALERO LOZANO, NICOLÁS. *La tributación en Internet*, en MONTAÑO, CESAR G. *Derecho Tributario Internacional. El Establecimiento Permanente*. Temis, Bogotá, Colombia, 2004.

WALTHER, STHEPHEN. *E Commerce Programming with ASP*. Sams. United States of América, 2000.

WTO. *Work Programme on Electronic Commerce, Progress Report to the General Council*, S/L/74, 27 July 1999, Geneva.

WTO, *Global Electronic Commerce, Proposal by the United States*, WT/GC/W/78, 9 February 1998, Geneva

YOUNG C. y TSANG R. *Taxing business on Internet. Tax Planning international commerce*. 1988.

