

**UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR  
SEDE ECUADOR**

ÁREA DE DERECHO

Programa de Maestría  
En Derecho,  
Mención Derecho Tributario

**CRITERIOS DE ATRIBUCIÓN DE POTESTAD  
TRIBUTARIA EN LAS ACTIVIDADES DEL  
COMERCIO ELECTRONICO**

Erika Checa Altamirano

TUTOR: Dr. Gustavo Guerra Bello

2008

*Al presentar esta tesis como uno de los requisitos previos para la obtención del grado de magíster de la Universidad Andina Simón Bolívar, autorizo al centro de información o a la biblioteca de la universidad para que haga de esta tesis un documento disponible para su lectura según las normas de la universidad.*

*Estoy de acuerdo en que se realice cualquier copia de esta tesis dentro de las regulaciones de la universidad, siempre y cuando esta reproducción no suponga una ganancia económica potencial.*

*Sin perjuicio de ejercer mi derecho de autor, autorizo a la Universidad Andina Simón Bolívar la publicación de esta tesis, o de parte de ella, por una sola vez dentro de los treinta meses después de su aprobación.*

**Dra. Erika Checa Altamirano**  
**Quito, 30 de septiembre de 2008**

**UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR  
SEDE ECUADOR**

ÁREA DE DERECHO

Programa de Maestría  
en Derecho,  
Mención Derecho Tributario

**CRITERIOS DE ATRIBUCIÓN DE POTESTAD  
TRIBUTARIA EN LAS ACTIVIDADES DEL  
COMERCIO ELECTRONICO**

Erika Checa Altamirano

2008  
Quito, Ecuador.

El desarrollo de este trabajo de investigación consiste en un análisis doctrinario de los diversos criterios de atribución de potestad tributaria; toda la información recolectada será procesada de tal forma que inicialmente a través de la doctrina se analizará los criterios de atribución de potestad tributaria, posteriormente utilizando las directrices y recomendaciones de los organismos internacionales determinar cual es el criterio de imposición adecuado a las actividades comercio electrónico, siempre resguardando la soberanía fiscal de todos los Estados que asegure un reparto equilibrado de la base imponible; para llegar a conclusiones válidas sobre estas cuestiones nos referiremos a los tributos que gravan el comercio electrónico, nos centraremos en el impuesto que recae sobre la renta.

En primer lugar abordaremos las nociones generales del impuesto a la renta tanto de personas naturales, de las sociedades y de los no residentes; luego se consideraran las nociones generales del comercio electrónico, discutiremos si es bien o servicio las transacciones realizadas en el comercio electrónico, que incidencia tiene que los bienes o servicios objeto de las transacciones comerciales circulen por la red o no y haré una breve descripción de los principios tributarios aplicables al comercio electrónico; en tercer lugar me referiré al ejercicio de la soberanía de los Estados, al ejercicio de la potestad tributaria y a los diversos criterios de atribución de potestad tributaria para someter a imposición las transacciones del comercio electrónico, hablaré brevemente sobre el establecimiento permanente, su relación con el servidor y la página web; en cuarto lugar hablare de ciertos problemas que presenta la fiscalidad del comercio electrónico en el ámbito de la imposición sobre la renta, dentro de los cuales esta la dificultad para localizar las actividades comerciales; y, por ultimo expondré, algunas de las soluciones ofrecidas por organismos internacionales.

## *AGRADECIMIENTO*

A Dios, por esa fuerza interna que nos alienta.

A la vida, que nos permite desarrollarnos y alcanzar lo que nos proponemos.

A mis Padres, seres incondicionales que dedican toda su vida, todo su esfuerzo, todo su amor a formar a sus hijas, sin sentir el sacrificio que hacen, sino la complacencia y la felicidad que experimentan al mirar el triunfo de su hija.

A mis maestros, por llevar de la mano, la enseñanza, el conocimiento y saber guiar nuestro aprendizaje con verdadera sabiduría.

A la Universidad Andina Simón Bolívar, por la acogida y ayuda que me brindó para seguir perfeccionándome en mi profesión, a sus catedráticos, excelentes maestros que supieron guiarme correctamente hacia el éxito y el triunfo, hasta culminar esta maestría

Llevaré muy en alto el nombre de esta prestigiosa Universidad  
en todos los actos de mi vida.

**CRITERIOS DE ATRIBUCIÓN DE POTESTAD  
TRIBUTARIA EN LAS ACTIVIDADES DEL  
COMERCIO ELECTRÓNICO**

	<b>Página</b>
<b>INTRODUCCIÓN</b>	9

**CAPITULO I**

**NOCIONES GENERALES DEL IMPUESTO A LA RENTA**

1.1 Conceptos Generales del Impuesto a la Renta	14
1.2 Elemento objetivo	16
1.3 Elemento subjetivo	18

**CAPITULO II**

**NOCIONES GENERALES DEL COMERCIO ELECTRONICO**

2.1 Definición	23
2.2 Sujetos	24
2.3 Las transacciones en el comercio electrónico deben considerarse como bienes o servicios?	25
2.4 Clasificación	25
2.5 Breve descripción de los principios tributarios aplicables al comercio electrónico.	29

**CAPITULO III**

**CRITERIOS DE IMPOSICIÓN**

3.1. Potestad tributaria y soberanía	35
3.2 Criterio de la Fuente o Territorial	38

3.2.1 Establecimiento Permanente	42
3.2.2 Servidor / Pàgina web	51
3.3 Criterio de Residencia	63
3.4 Criterio de Domicilio	60
3.5 Criterio de la Nacionalidad	60
3.6 Criterio de Renta Mundial	61

## **CAPITULO IV**

### **PROBLEMÁTICA Y SOLUCIONES**

#### **4.- Principales consecuencias originarias de operaciones de comercio electrónico en materia de Imposición Directa.**

4.1 Localización de las actividades comerciales	65
4.2 Control de las transacciones por la Administración Tributaria	67

#### **5.- Posibles soluciones.**

5.1 Decisiones de la Comunidad Andina.	70
5.2 Propuestas de la Organización para la cooperación y el desarrollo económicos OCDE.	71
5.2.1 Tratamiento tributario a ciertas actividades económicas del comercio electrónico.	72
5.2 Propuestas de la Unión Europea	79

<b>CONCLUSIONES</b>	<b>83</b>
---------------------	-----------

<b>BIBLIOGRAFÍA</b>	<b>87</b>
---------------------	-----------

**CRITERIOS DE ATRIBUCIÓN DE POTESTAD  
TRIBUTARIA EN LAS ACTIVIDADES DEL  
COMERCIO ELECTRÓNICO**

**INTRODUCCIÓN**

El comercio electrónico es un fenómeno sujeto a una constante y acelerada evolución, comprende actividades muy diversas, como el comercio electrónico de bienes y servicios, suministro en línea de contenidos digitales, transferencia electrónica de fondos, compra-venta electrónica de acciones, subastas, etc, actividades que generan miles de transacciones financieras susceptibles de tributación, permitiendo un aumento en la movilidad de los negocios y del capital, dificultando la localización del lugar donde se desarrolla la actividad económica -del hecho imponible- y de la localización de los sujetos intervinientes en la transacción, esto conlleva a la dificultad de determinar que jurisdicción posee la potestad tributaria para someter a imposición las transacciones internacionales realizadas en cuanto a la recaudación y fiscalización del impuesto, sin que existan, en la mayoría de los casos, soluciones normativas específicas; sin embargo, el mayor riesgo, en este campo de la fiscalidad del comercio electrónico, se lo podría reducir a uno solo: la disminución en la recaudación.<sup>1</sup>

La relación existente entre la jurisdicción tributaria y el comercio electrónico no es sencilla, dado que el término “comercio electrónico” reúne transacciones muy diversas, tanto en sus contenidos como en los sujetos intervinientes, incluso en la forma de su ejecución, pues la transacción puede concluirse y realizarse a través de la propia web

---

<sup>1</sup> Cuello, Rafael, *Tributación del Comercio electrónico*. Editorial Tirant lo Blanch: Valencia; ES; 1999. p. 18

“on line” o por otros medios “off line” cuando la entrega del bien o producto no puede hacerse a través del terminal telemático. Esta vía de comercialización –comercio electrónico- ha puesto a prueba a los principios que regulan la tributación en general, y la tributación internacional, en especial, porque tiende a borrar los límites nacionales, el origen y el destino del ingreso.

El comercio electrónico, a pesar de la difícil localización de las rentas y el anonimato de sujetos intervinientes en el mismo, no puede ser considerado como una vía fácil para defraudar, no hay diferencia alguna entre quien adquiere un producto por alguna de las formas tradicionales y quien lo adquiere a través del internet, por ello las rentas que obtiene un comerciante que utiliza el internet no son distintas de las rentas que obtiene el comerciante en el comercio tradicional; sin embargo, la preocupación recae precisamente sobre la importancia de establecer el criterio de atribución de potestad tributaria más adecuado en las actividades comerciales realizadas mediante herramientas electrónicas en plataformas virtuales, para optimizar y garantizar la recaudación y fiscalización por parte del Estado correspondiente.

Uno de los problemas dentro de la fiscalidad del comercio electrónico, es definir los criterios de atribución de potestad tributaria que nos permitan determinar, en que casos se considera que se desarrollan actividades comerciales dentro de una determinada jurisdicción.

Sin embargo, como es usual, el Derecho siempre va por detrás de la realidad social, el caso del comercio electrónico no es una excepción, las soluciones normativas aún se encuentran, en un período de elaboración de documentos e informes que analizan

esta nueva realidad social y aportan ideas generales,<sup>2</sup> formulación de principios o directrices que han de guiar las futuras reformas, siempre considerando las consecuencias sobre las decisiones que se adopten en cuanto a la calificación fiscal de las rentas derivadas del uso del comercio electrónico.

El comercio electrónico y su incidencia en el impuesto a la renta adquiere una especial dimensión en el caso de las operaciones internacionales entre países cuyas relaciones fiscales se rigen por la firma de convenios de doble imposición internacional, en estos casos la calificación de la renta de acuerdo al criterio de imposición empleado, de una u otra forma determinará su posible tributación en uno u otro Estado, que puede dar como resultado la aparición en ocasiones de situaciones de doble imposición o, incluso, de ausencia de imposición; esto sin dejar de lado la dificultad de controlar y determinar la naturaleza de las operaciones efectuadas y de las rentas obtenidas.

De ante mano advierto que el desarrollo de este trabajo de investigación será el análisis doctrinario de los diversos criterios de atribución de potestad tributaria; toda la información recolectada será procesada de tal forma que inicialmente a través de la doctrina se analizará los criterios de atribución de potestad tributaria, posteriormente utilizando las directrices y recomendaciones de los organismos internacionales determinar cual es el criterio de imposición adecuado a las actividades comercio electrónico, siempre resguardando la soberanía fiscal de todos los Estados que asegure un reparto equilibrado de la base imponible, para llegar a conclusiones válidas sobre

---

<sup>2</sup> Cuello, Rafael. *Ibíd.* p 29

estas cuestiones nos referiremos a los tributos que gravan el comercio electrónico, nos centraremos en el impuesto que recae sobre la renta.<sup>3</sup>

Aunque los problemas de esta actividad no nacen por el hecho de definir lo que es la renta, sino de determinar el criterio de atribución de potestad tributaria y que la Administración Tributaria cuente con información útil y certera, en el Capítulo I, abordaremos las nociones generales del impuesto a la renta tanto de personas naturales, de las sociedades y de los no residentes; en el Capítulo II, se consideraran las nociones generales del comercio electrónico, discutiremos si es bien o servicio las transacciones realizadas en el comercio electrónico, que incidencia tiene que los bienes o servicios objeto de las transacciones comerciales circulen por la red o no, en este mismo capítulo haré una breve descripción de los principios tributarios aplicables al comercio electrónico; en el Capítulo III, me referiré al ejercicio de la soberanía de los Estados, al ejercicio de la potestad tributaria y a los diversos criterios de atribución de potestad tributaria para someter a imposición las transacciones del comercio electrónico, posteriormente me referiré brevemente sobre el establecimiento permanente, en estas transacciones comerciales aparentemente el vendedor carece de presencia física o nexo que lo vincule con jurisdicción alguna y su relación con el servidor y la página web; en el Capítulo IV, hablare de ciertos problemas que presenta la fiscalidad del comercio electrónico en el ámbito de la imposición sobre la renta, dentro de los cuales esta la dificultad para localizar las actividades comerciales; y, por ultimo expondré, algunas de las soluciones ofrecidas por la OCDE y la UE a la amplia y compleja problemática suscita en ese contexto de la fiscalidad del comercio electrónico.

---

<sup>3</sup> En sus tres ámbitos subjetivos: Impuesto a la Renta de las Personas Naturales, Impuesto a la Renta de los No Residentes e Impuesto a la Renta de Sociedades.

De los pocos aspectos en que coinciden varios tratadistas es precisamente en que se trata de un problema mundial, de modo que las soluciones legislativas deberán venir de instituciones internacionales, por ello los Estados y las organizaciones internacionales y supranacionales, como la UE, OCDE, CAN, ya han mostrado su preocupación en el empleo de las nuevas tecnologías de la información en las relaciones comerciales, sobre todo en el ámbito internacional, que pueda implicar una baja en la recaudación de tributos, debido, principalmente, a los problemas de calificación de las rentas obtenidas y de las operaciones que se llevan a cabo en el comercio electrónico, a las dificultades en la localización de las actividades comerciales por desarrollarse en un entorno telemático,<sup>4</sup> conflictos de potestad tributaria para gravar las transacciones, problemas de doble imposición o nula imposición y, finalmente, los inconvenientes de las administraciones tributarias para controlar las transacciones comerciales electrónicas y luchar contra la defraudación eventualmente ocasionada. Como lo veremos el Modelo de Convenio de la OCDE es un instrumento de gran ayuda, debido a que nuestra legislación interna carece de normativa específica respecto a las actividades de comercio electrónico.

Entre las conclusiones a las que he llegado en este trabajo es que hasta que se acepte internacionalmente un criterio unánime de atribución de potestad tributaria en las actividades del comercio electrónico, este debe ser regulado particularmente a través de convenios internacionales tributarios, solo así se puede evitar la evasión y la doble imposición y sobre todo lograr un reparto adecuado de las rentas a nivel mundial, el cual debe hacerse eco de los principios que la OCDE proclama neutralidad, eficiencia, seguridad y simplicidad, eficacia e imparcialidad y flexibilidad, para adoptar un modelo

---

<sup>4</sup> Cuello, Rafael. *Ibíd.* p 19

de tributación del comercio electrónico no discriminatorio, apto para resguardar la soberanía fiscal de todos los Estados y asegurar un reparto equilibrado de la base imponible.

## CAPITULO I

### NOCIONES GENERALES DEL IMPUESTO A LA RENTA

Aunque los problemas que presenta el comercio electrónico no se originan por el hecho de definir lo que es la renta, para llegar a conclusiones válidas sobre estas cuestiones en relación con el criterio de atribución de potestad tributaria más conveniente, es útil referirse, a los tributos que gravan el comercio electrónico, en este trabajo nos centraremos en el impuesto que recae sobre la renta, según Juan Martín Queralt <sup>5</sup>el impuesto a la renta, es el modelo del impuesto justo, respeta los principios de gravar la capacidad económica y lograr una adecuada redistribución de la riqueza.

#### 1.4 Conceptos Generales del Impuesto a la Renta

El impuesto es una clase de tributo que es exigido obligatoriamente o coactivamente en virtud del poder de imperio por el sujeto activo, sin contraprestación ya que su cobro no está condicionado a la utilización de un servicio público, cuyo hecho imponible está conformado por negocios, actos jurídicos o económicos que reflejan la capacidad contributiva del sujeto pasivo. <sup>6</sup>

Juan Martín Queralt, nos dice que es un impuesto directo y personal, el cual grava la renta según su cuantía, considerando las circunstancias familiares del sujeto pasivo, impuesto que distingue el origen de las rentas. <sup>7</sup>

---

<sup>5</sup> Queralt, Juan M. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 17ma. Ed., Editorial Tecnos, Madrid, 2006. p.641.

<sup>6</sup> José A. Morales, *Introducción al Derecho Tributario*, Quito, Poly-Color, 1985, p. 101

<sup>7</sup> Queralt, Juan M. *Ibidem* p 641

José Morales, autor ecuatoriano también nos dice que el impuesto a la renta es un impuesto directo porque recae sobre la renta, siempre considerando la capacidad económica del contribuyente, lo que acredita el principio de equidad sobre todo cuando las tarifas son de orden progresivo; es un impuesto que evidencia la misma identidad subjetiva, el sujeto pasivo de Derecho es el mismo del hecho económico, es decir grava al verdadero contribuyente, no se puede trasladar la carga impositiva.<sup>8</sup>

Al termino renta se lo puede entender desde diversos sentidos, algunos autores le otorgan un sentido económico, otros autores le otorgan un sentido fiscal, y otros autores hablan de teorías que gravan a las rentas, las cuales veremos a continuación

El término renta en el sentido económico, es el beneficio o producto que genera un bien o el ejercicio de una actividad, para que esta renta económicamente considerada tenga incidencia tributaria, se requiere de tres condiciones:

- 1.- Que proceda de una fuente calificada por la ley como generadora de beneficios imponibles.
- 2.- Que la utilización de esa fuente la cumpla un sujeto obligado al cumplimiento de obligaciones tributarias.
- 3.- Que la producción de la misma posea caracteres temporales.<sup>9</sup>

El concepto fiscal de renta, es la cantidad de riqueza y servicios apreciables en dinero, que consiguen las personas como rendimiento periódico del capital o por su

---

<sup>8</sup> José A. Morales, *Ibídem* p 100

<sup>9</sup> Diego A. Guzmán, *Curso de Legislación tributaria corporativa*, Quito, 2001, p 63

trabajo; la periodicidad y la conservación del capital, son las características fundamentales del concepto financiero de renta.<sup>10</sup>

Existen dos teorías que graban las rentas, estas son la Teoría de la renta-producto y la Teoría de la renta-incremento patrimonial.<sup>11</sup>

a) Teoría de la renta-producto.- Realiza una diferencia entre los conceptos de capital y renta; el capital es toda riqueza corporal o incorporal, durable, capaz de producir riqueza a su titular; la renta es la nueva riqueza que se obtiene del capital, la renta es el conjunto de productos obtenidos, es objetiva.

b) Teoría de la renta-incremento patrimonial, se trata de una noción amplia, incluye no solo los ingresos periódicos sino también los ocasionales como las donaciones, herencias ganancias de juegos; renta es todo aquello que haya aumentado un patrimonio, en un determinado tiempo menos los gastos necesarios para la obtención de esa renta. Aquí lo que importa es cuanto crece la riqueza de un sujeto en un determinado tiempo, es subjetiva.

Lo que hacen las legislaciones de los diferentes Estados es considerar los elementos de las dos teorías y construir su propia renta imponible.

## **1.5 Elemento objetivo**

Es el hecho tipificado por la ley tributaria como indicio de capacidad contributiva, su realización dará nacimiento a la obligación tributaria<sup>12</sup>. Para el caso que nos ocupa,

---

<sup>10</sup> Cesar, Montaña, *Manual de Derecho Tributario Internacional*. Universidad Andina Simón Bolívar, sede Ecuador, Corporación Editora Nacional, Quito; Ecuador; 2006. p. 97

<sup>11</sup> Héctor, Villegas, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Buenos Aires, Astrea, 2002, p. 695

La Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y su reglamento,<sup>13</sup> establece que el impuesto a la renta global es el que obtengan las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades nacionales o extranjeras, de acuerdo con la ley.<sup>14</sup>

Para efectos de orden tributario, se determina como renta a los ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos a título gratuito o a título oneroso proveniente del trabajo, del capital o de ambas fuentes, consistente en dinero, especies o servicios que obtengan las personas naturales o jurídicas por su actividad económica, dentro del ejercicio económico. Así como también los ingresos obtenidos en el exterior por personas naturales domiciliadas en el país o por sociedades nacionales.<sup>15</sup>

Se considerarán rentas de fuente ecuatoriana los siguientes ingresos: 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, los que provengan de bienes situados en el territorio nacional o de actividades desarrolladas en éste, cualquiera sea el domicilio, residencia o nacionalidad del contribuyente<sup>16</sup>. También son ingresos de fuente ecuatoriana, entre otros, las regalías, los derechos por el uso de marcas y otras prestaciones análogas derivadas de la explotación en territorio nacional de la propiedad industrial o intelectual.<sup>17</sup>

---

<sup>12</sup> José A. Morales, *Ibídem*, p. 89

<sup>13</sup> Ley s/n segundo suplemento del registro oficial No. 392, 30-07-2008.

<sup>14</sup> Artículo 1 Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno

<sup>15</sup> Artículo 2 Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno

<sup>16</sup> Artículo 8 num. 1 Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno

<sup>17</sup> Artículo 10 inciso 3 Reglamento a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno

## 1.6 Elemento subjetivo

De conformidad con el artículo 15 del Código Orgánico Tributario, se refiere a las personas a las que la ley ha otorgado un vínculo jurídico en la relación jurídica-tributaria.

Esta relación jurídica-tributaria es entre el sujeto activo que es el Estado, llamado también acreedor del tributo; y, el sujeto pasivo que es la persona natural o jurídica que percibe renta de fuente ecuatoriana, obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias ya sea como contribuyente o como responsable.<sup>18</sup>

El artículo 3 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, claramente indica que el sujeto activo del impuesto a la renta es el Estado y que lo administrará a través del Servicio de Rentas Internas.

Por otro lado el artículo 4 del mismo cuerpo legal indica que, los sujetos pasivos del impuesto a la renta son las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades definidas como tales por la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, nacionales o extranjeras, domiciliadas o no en el país, que obtengan ingresos gravados de conformidad con la, así como también las, sucursales o establecimientos permanentes de sociedades extranjeras y las empresas del sector público, excepto las que prestan servicios públicos, que obtengan ingresos, en concordancia con el artículo 10 del Reglamento a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, el cual indica que toda persona domiciliada o residente en Ecuador, es sujeto pasivo del impuesto a la renta

---

<sup>18</sup> José A. Morales, *Ibidem*, p. 91; 182

sobre sus ingresos de cualquier origen, sea que la fuente de éstos se halle situada dentro o fuera del país.

**IMPUESTO A LA RENTA DE PERSONAS NATURALES.-** Según Juan Martín Queralt, este impuesto grava la renta obtenida por el sujeto pasivo, en particular se incluyen como parte de la renta los rendimientos de trabajo, del capital, de actividades económicas, ganancias patrimoniales y las que establezcan la ley<sup>19</sup>.

El hecho imponible del impuesto a la renta de las personas naturales es la obtención de ingresos gravados por el contribuyente, que debe cumplir con dos criterios:

1.- Residencia habitual en el Ecuador, de conformidad con el artículo 7 del Reglamento a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, la residencia habitual se configura cuando haya permanecido en el país por ciento ochenta y tres (183) días calendario o más, consecutivos o no, en el mismo ejercicio impositivo.

2.- Ubicación en el Ecuador del núcleo principal de sus intereses económicos, para efectos tributarios el domicilio de las personas naturales será el lugar de su residencia habitual, lugar donde ejerza su actividad económica, donde se encuentran sus bienes o donde se produzca el hecho generador.<sup>20</sup>

En síntesis, cuando quien lleva a cabo sus actividades económicas a través del internet es una persona natural con residencia en Ecuador, los rendimientos obtenidos

---

<sup>19</sup> Queralt, Juan M. *Ibíd.* p 641.

<sup>20</sup> Art. 59 Código Orgánico Tributario. Ley s/n segundo suplemento del registro oficial No. 392, 30-07-2008

serán objeto de gravamen de este impuesto. Ninguno de los artículos de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno o de su Reglamento de aplicación nos permite pensar que por el hecho de que el comercio sea electrónico va a escapar del impuesto a la renta.

**IMPUESTO A LA RENTA DE NO RESIDENTES.**- Las personas no residentes estarán sujetas a impuesto a la renta sobre los ingresos obtenidos cuya fuente se localice dentro del país.

De conformidad con el artículo 8 del Reglamento a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, las personas no residentes estarán sujetas a impuesto a la renta sobre los ingresos obtenidos cuya fuente se localice dentro del país por servicios ocasionalmente prestados en el Ecuador, el mismo reglamento claramente indica son servicios ocasionales cuando la permanencia en el país es inferior a seis meses consecutivos o no en un mismo año calendario, en este caso satisfarán la tarifa única del veinte y cinco por ciento (25%) sobre la totalidad del ingreso percibido<sup>21</sup>, y será sometido a retención en la fuente por la totalidad del impuesto, quien efectúe dichos pagos o acreditaciones, deberá emitir la respectiva liquidación de compra y de prestación de servicios.

Cuando el pago o crédito en cuenta a personas no residentes en el país, corresponda a la prestación de servicios que duren más de seis meses, estos ingresos se gravarán en la misma forma que los servicios prestados por personas naturales residentes en el país, por consiguiente estas personas deberán cumplir con los deberes formales que les corresponda, según su actividad económica y situación contractual, inclusive las

---

<sup>21</sup> Artículo 36 letra b) de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.

declaraciones anticipadas, de ser necesario, antes de su abandono del país, el agente de retención antes del pago de la última remuneración u honorario, verificará el cumplimiento de estas obligaciones.<sup>22</sup>

El artículo 8 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, indica que no se consideraran ingresos de fuente ecuatoriana los percibidos por personas naturales no residentes en el país por servicios ocasionales prestados en el Ecuador, es decir si el sujeto pasivo permaneció en el país menos de seis meses consecutivos o no, en los siguientes casos:

- 1.- 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.
- 2.- 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.

En síntesis, cuando quien lleva a cabo sus actividades económicas a través del internet es una persona no residente en el Ecuador, los rendimientos obtenidos de fuente ecuatoriana serán objeto de gravamen en este impuesto, quien realiza el pago debe retener el 25% de la totalidad del ingreso. Ninguno de los artículos de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno o de su Reglamento de aplicación nos permite pensar que por el hecho de que el comercio sea electrónico va a escapar del impuesto a la renta.

---

<sup>22</sup> Artículo 48 del Reglamento a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno

**IMPUESTO A LA RENTA DE SOCIEDADES.-** Las sociedades constituidas en el Ecuador así como las sucursales de sociedades extranjeras domiciliadas en el país y los establecimientos permanentes de sociedades extranjeras no domiciliadas que obtengan ingresos gravables, estarán sujetas a la tarifa impositiva del veinte y cinco (25%) sobre su base imponible.

El artículo 98 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, señala que el término sociedad comprende: la persona jurídica; la sociedad de hecho; el consorcio de empresas; la compañía tenedora de acciones que consolide sus estados financieros con sus subsidiarias o afiliadas; el fondo de inversión o cualquier entidad que, aunque carente de personería jurídica, constituya una unidad económica o un patrimonio independiente de los de sus miembros; el fideicomiso mercantil y los patrimonios independientes o autónomos dotados o no de personería jurídica, excepto los constituidos por las Instituciones del Estado siempre y cuando los beneficiarios sean dichas instituciones.

Análogo a lo que ocurría con los anteriores casos de impuesto a la renta para personas naturales, no hay ninguna razón para excluir las rentas obtenidas en el comercio electrónico por las sociedades; sin embargo, el problema que presenta aquí el comercio electrónico es el de determinar el establecimiento permanente, esta problemática la retomaré en el Capítulo III cuando me refiera al criterio de imposición de la fuente.

## CAPITULO II

### NOCIONES GENERALES DEL COMERCIO ELECTRONICO

#### 2.1 Definición

Nuestra Ley de Comercio Electrónico Firmas y Mensajes de datos, en la disposición transitoria novena, enumeran un glosario de términos y se entiende al Comercio Electrónico como toda transacción comercial realizada en parte o en su totalidad, a través de redes electrónicas de información.<sup>23</sup>

El comercio electrónico es la habilidad de realizar transacciones entre dos o más partes, involucrando el intercambio de bienes y servicios, utilizand herramientas tecnológicas.<sup>24</sup>

Para Pablo Campagnale, el comercio electrónico es un subconjunto de los denominados servicios de la sociedad de la información, en la cual las nuevas tecnologías, en particular el uso de la red a través del procesamiento y la transmisión de información, conteniendo texto, sonido e imagen.<sup>25</sup>

El Comercio electrónico se aplican a transacciones comerciales y financieras de contenidos muy diferentes, realizadas, tanto entre empresas (business to business) o entre empresas y consumidores privados o públicos (business to consumers o business to administrations). La información puede ser el objeto principal de la transacción o un

---

<sup>23</sup> Ley de Comercio Electrónico, Firmas Electrónicas y Mensajes de Datos. publicada en el .R.O. No. 557 publicado el 17 de abril de 2002

<sup>24</sup> Asorey, Rubén O. *El impacto del cibercomercio en los principios fiscales y en libertad de comercio*. Ediciones Universidad Austral Abaco; Buenos Aires; AR; 2003. p. 841

<sup>25</sup> Campanale, Norberto Pablo; Catinot, Silvia Guadalupe; Parrondo, Alfredo Javier. *El impacto de la tributación sobre las operaciones internacionales*. Ediciones La Ley, Buenos Aires; AR; 2000. p 412

elemento conexo a ella ya sea como establecer contacto con clientes, intercambiar información, vender, realizar soporte pre y posventa, efectuar pagos electrónicos y distribución de productos.<sup>26</sup>

Desde el punto de vista tributario, el comercio electrónico esta construido por transacciones de bienes o prestación de servicios, indicadoras de capacidad económica, que se realizan totalmente utilizando tecnologías telemáticas.<sup>27</sup>

## 2.6 Sujetos

El Ministerio de Economía y Producción de la Republica Argentina, en su artículo titulado Las Administraciones Fiscales en un Mundo Electrónico,<sup>28</sup> nos indica que generalmente en el comercio electrónico aparecen tres partes: el proveedor de servicios de internet (servidor), el comerciante y el cliente, de esta forma las transacciones de comercio electrónico pueden ser efectuadas, entre los siguientes sujetos:

a) Entre empresas o “business to business”.- Las empresas pueden intervenir como compradoras o vendedoras o como proveedoras de herramientas o servicios de soporte para el comercio electrónico como por ejemplo instituciones financieras, proveedores de servicios de internet, etc.

---

<sup>26</sup> Las Administraciones Fiscales en un Mundo Electrónico, Montreal, Canadá, 3-6 de junio de 2001 [www.mecon.gov.ar](http://www.mecon.gov.ar), consultado el 27 de julio de 2007.

<sup>27</sup> Nocete, Francisco, La Fiscalidad Internacional del Comercio Electrónico, Instituto de Estudios Fiscales, p 6.

<sup>28</sup> Las Administraciones Fiscales en un Mundo Electrónico, Ibídem.

- b) Entre empresa y consumidor o “business to consumers”.- Las empresas venden sus productos y prestan sus servicios a través de un sitio web a clientes que los utilizarán para uso particular.
  
- c) Entre consumidor y consumidor o “consumers to consumers”.- Es factible que los consumidores realicen operaciones entre sí, tal es el caso de los remates en línea.
  
- d) Entre consumidor y administración o “consumers to administrations”.- Los ciudadanos pueden interactuar con las Administraciones Tributarias a efectos de realizar la presentación de las declaraciones de impuestos y/o el pago de los tributos, obtener asistencia informativa y otros servicios.
  
- e) Entre empresa y administración o “business to administrations”.- Las administraciones públicas actúan como agentes reguladores, promotores del comercio electrónico y como usuarias del mismo.

## **2.7 Las transacciones en el comercio electrónico deben considerarse como bienes o servicios?**

Para que una transacción en el comercio electrónico sea considerada como prestación de servicios es necesario que la operación sujeta al impuesto no implique la entrega de bienes o importación de bienes, las entregas de bienes son definidas como la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, en las cesiones de uso no se transmite el poder de disposición, por ello se afirma que las cesiones de uso deben considerarse prestaciones de servicio.

En el caso contrario si la transacción en el comercio electrónico implica la entrega de bienes, es decir se transmite el poder de disponer del objeto de la transacción podrá ser calificado como entrega de bienes<sup>29</sup>

La Unión Europea, a través de la Comunicación de la Comisión al Consejo de Ministros, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, de 17 de junio de 1998 sobre “Comercio electrónico y fiscalidad indirecta”, ha optado por calificar como prestación de servicios las operaciones sobre bienes y servicios que circulan por la red, como veremos más adelante los bienes y servicios que circulan por la red son los derivados de la propiedad intelectual, los cuales no implican la transmisión del poder de disposición, si no tan solo el derecho de uso con las correspondientes limitaciones.

## **2.8 Clasificación.**

Es necesario diferenciar, los problemas tributarios que pueden presentarse cuando la contratación por vía telemática tenga por objeto bienes o servicios que no se suministran o prestan a través de la red, a esto se le conoce como comercio off line o comercio electrónico indirecto; o bien cuando los bienes y servicios circulen por la red y se adquieran a través de la misma mediante la simple transmisión digital, de ordenador a ordenador, el pedido, pago y envío de los bienes intangibles y/o servicios se produce a través de la web, a esto se le conoce como comercio on line o comercio electrónico directo como por ejemplo, programas informáticos, servicios de información, etc.

---

<sup>29</sup> García Calvente, Yolanda (2002): "Fiscalidad del comercio electrónico" en Contribuciones a la economía de La Economía de Mercado, virtudes e inconvenientes <http://www.eumed.net/coursecon/colaboraciones/index.htm> consultado el 26 de julio de 2007

En consideración a lo anteriormente mencionado eexiste una clasificación de vital importancia respecto a la entrega y pago del bien<sup>30</sup>, que se divide en dos: comercio electrónico off line o indirecto, y comercio on line o directo.

**El comercio electrónico off line.-** Es el caso de operaciones de bienes o servicios donde el cliente elige un bien material recogido en un catálogo on line y le solicita al vendedor que se lo suministre por los medios convencionales<sup>31</sup> (envío postal y servicios de mensajería), la venta de bienes materiales o la prestación de servicios a través de esta modalidad de contratación electrónica no plantea especiales problemas desde el punto de vista de la imposición directa, debido a que no se trata de bienes o derechos derivados de la propiedad intelectual, por tanto, no nos encontramos ante cesiones de uso, que dan lugar a cánones<sup>32</sup>.

Esta clase de operaciones comerciales se subsume a la regulación tributaria de modalidades tradicionales, como es el caso de las ventas telefónicas, donde el pedido también se realiza a distancia., solo hay que aplicar la ley existente a las rentas obtenidas ya sea de personas naturales, sociedades y no residentes y así se consideraran como rendimientos económicos.<sup>33</sup>

De esta forma se puede concluir que, en este tipo de contratos, es irrelevante el hecho de la utilización de la vía telemática, desde el punto de vista del ámbito objetivo de la contratación electrónica, por consiguiente, el objeto de esta modalidad de contratación

---

<sup>30</sup> [www.aeat.org](http://www.aeat.org)

<sup>31</sup> Campanale, Norberto Pablo. *Ibidem*. p 413.

<sup>32</sup> Cuello, Rafael, *Ibidem*. p 40

<sup>33</sup> García Calvente, Yolanda (2002) *Ibidem*.

tributa con arreglo al régimen general aplicable en el ámbito de la imposición sobre la renta<sup>34</sup>.

**El comercio electrónico on line.**- Los suministros on line son siempre bienes o derechos derivados de la propiedad intelectual. Los problemas de mayor relevancia, que obligan a realizar un acentuado trabajo interpretativo y de calificación de rentas, se plantean cuando los bienes o servicios se descargan de forma electrónica efectuándose su transmisión a través de la red, en este caso las condiciones de adquisición del producto digitalizado pueden consistir en la adquisición de un producto en soporte informático, o en la obtención de un derecho para su uso con las correspondientes limitaciones impuestas por la ley.<sup>35</sup>

Por ejemplo, si se comercializa un programa de ordenador en el ámbito interno no plantea demasiados problemas, ya que la renta que obtiene el autor ya sea a consecuencia de la venta del programa o de la cesión del uso del mismo programa será considerada como rendimiento económico; Los problemas más importantes se dan en el ámbito del comercio internacional, con el mismo ejemplo si lo que se transmite es la cesión de uso, se generará un canon que en principio tributará en el estado de su obtención. En nuestra legislación el artículo 8 num. 4 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, indica que se considerarán de fuente ecuatoriana los ingresos provenientes de los beneficios o regalías de cualquier naturaleza, provenientes de los derechos de autor, así como de la propiedad industrial, tales como patentes, marcas, modelos industriales, nombres comerciales y la transferencia de tecnología.

---

<sup>34</sup> José A. Rodríguez Ondarza , LA FISCALIDAD DEL COMERCIO ELECTRÓNICO IMPOSICIÓN DIRECTA (Universidad Complutense de Madrid) DOC. No 6/

<sup>35</sup> José A. Rodríguez Ondarza . Ibídem.

En el caso contrario si por compra venta se adquiere un programa de ordenador es decir se transfieren los derechos de explotación y los de propiedad intelectual, de acuerdo con los convenios de doble imposición las rentas son consideradas como beneficios empresariales, y la tributación solo procederá en el estado de residencia del preceptor de las mismos y no en el de la fuente.<sup>36</sup>

## **2.9 Breve descripción de los principios tributarios aplicables al comercio electrónico.**

El departamento del Tesoro de EE.UU. a finales de 1996, estableció tres fundamentos básicos sobre los que se debería sustentar la política fiscal federal en relación con el comercio electrónico; La OCDE en la mesa redonda celebrada en Turku (Finlandia) a finales de 1997, establecen los siguientes principios que han de coadyuvar a la solución de los problemas planteados: la equidad, la simplicidad, la seguridad jurídica, la eficiencia y la justicia; de igual manera en Ottawa se acordó que los mismos principios que aplican las administraciones al comercio convencional deberían aplicarse al comercio electrónico en el siguiente sentido<sup>37</sup>:

**NEUTRALIDAD.-** Las transacciones electrónicas que sean esencialmente similares a aquellas que se llevan a cabo en las formas comerciales tradicionales deben tributar de manera igualmente similar. El sistema fiscal no debe diferenciar si la transacción comercial se realizó en forma tradicional o electrónica, para no crear incentivos al cambio de naturaleza de la transacción o de la localización de los sujetos

---

<sup>36</sup> Cuello, Rafael. *Ibidem*. p 44

<sup>37</sup> Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. *Tributación Fiscal y Comercio Electrónico- Implantación del marco tributario de la conferencia de Ottawa*, ODCE 2002 2. [www.oecd.org](http://www.oecd.org)

intervinientes,<sup>38</sup> de modo tal que, no ejerza influencia en el consumidor al momento en que decida cual bien adquirir dentro de una determinada especie.

En resumen, este principio nos dice que la afectación tributaria de un determinado bien o servicio, no debe ser un factor determinante al momento en que el consumidor elija que producto adquirir.

Con la aplicación de este principio se esta evitando la doble imposición, la no tributación involuntaria y hasta la imposición discriminatoria, la cual consiste en la imposición de dichas operaciones con gravámenes distintos a los que normalmente se aplican a operaciones realizadas fuera de Internet.

La neutralidad impositiva también recae cuando los precios de los bienes y servicios no se ven afectados por la imposición tributaria del Estado, los impuestos deben crearse de manera que impongan la misma presión tributaria sobre las compras sin importar la localización del proveedor del producto.<sup>39</sup>

El estricto cumplimiento del principio de neutralidad debe constituir el principal criterio rector de la actividad regulatoria tributaria del comercio electrónico.

**GENERAL Y FLEXIBLE.-** El nuevo marco legislativo tributario del comercio electrónico que se establezca debe ser lo suficientemente general y flexible como para

---

<sup>38</sup> Cuello, Rafael, *Ibidem*. p 30

<sup>39</sup> Cesar Montaña, *Manual de Derecho Tributario Internacional*. Universidad Andina Simón Bolívar, sede Ecuador, Corporación Editora Nacional, Quito; Ecuador; 2006. p 89

afrontar y presentar soluciones al futuro desarrollo tecnológico y a las nuevas formas de realizar negocios que pudieran surgir.<sup>40</sup>

**EQUIDAD.-** No deben provocarse distorsiones económicas con la introducción de los sistemas de contratación electrónica. El sistema fiscal, no debe discriminar a ningún sujeto pasivo por la forma de realizar las transacciones comerciales, de manera que a transacciones y situaciones similares se apliquen los mismos tributos, sin importar el medio por el cual se realizan.

**CERTEZA Y SIMPLICIDAD.-** Las reglas fiscales deben ser claras y fáciles de entender, de forma que los sujetos pasivos conozcan su situación .

**EFICIENCIA.-** Se debe reducir al máximo los costos de cumplimiento para las empresas y para la administración.

**EFFECTIVIDAD.-** Debe evitarse en lo posible la evasión y el fraude fiscal originados por la introducción de la vía telemática en las actividades comerciales.

**JUSTICIA.-** Estrechamente vinculado a la potestad tributaria de los estados, determina que el reparto de impuestos entre los países sea proporcionado.

Estos principios suponen un punto de referencia importante, como una base sólida para desarrollar el consenso global de imposición. La sustitución de dichos principios por otros nuevos únicamente debe producirse en casos extremos, en consecuencia las nuevas medidas fiscales que se adopten deben procurar el utilizar reglas y métodos que resulten familiares y reconocibles por la comunidad internacional.

---

<sup>40</sup> Cuello, Rafael. *Ibíd.* p 30

A estos principios se los puede aplicar con las normas tributarias existentes, siempre y cuando no intenten imponer un tratamiento dispositivo discriminatorio a las transacciones electrónicas. Su aplicación debe estar creada para mantener la soberanía fiscal de los países, para lograr una distribución equitativa de la base impositiva, para evitar la doble imposición o la omisión no intencional.

En la conferencia Ministerial sobre Comercio Electrónico de 1998, realizada en Ottawa, Canadá, se elaboró una relación de siete reglas básicas para la tributación, las cuales son:

- **Equidad en el sistema:** Iguales impuestos para transacciones similares en situaciones similares.
- **Sencillez en el sistema:** Minimización de los costos de recaudación para las autoridades y de los costos de cumplimiento para los contribuyentes.
- **Certidumbre:** Generar certeza, de modo que se pueda prever las implicaciones fiscales de una transacción.
- **Eficiencia del sistema adoptado:** Reducción al mínimo de las posibilidades de efusión fiscal y garantía de la oportunidad del impuesto.
- **Debe evitar las distorsiones económicas:** Las decisiones de las empresas deben basarse en motivos comerciales y no fiscales.
- **Flexibilidad en el sistema:** En vista del acelerado ritmo de desarrollo de la informática.
- **Igualdad en la distribución del impuesto:** Todos los acuerdos a escala nacional o internacional referentes a la tributación, deberán asegurar un reparto justo de la base del impuesto en Internet entre países.

Los principios propuestos por el Informe sobre el Impacto del Comercio Electrónico en la Fiscalidad Española de la Secretaría de Estado de Hacienda podemos citar los siguientes:<sup>41</sup>

1. **Principio de internacionalización:** El comercio electrónico es un fenómeno global y transaccional, por lo que las medidas tributarias que se adopten al respecto deben consensuarse y coordinarse a nivel internacional, a través de los foros ya existentes en la actualidad: UE, OCDE, OMC, etc.
2. **Principio de neutralidad:** La imposición del comercio electrónico no debe ni favorecer ni obstaculizar su desarrollo, en especial relación con el comercio tradicional.
3. **Principio de simplicidad:** Las categorías fiscales adaptadas a la nueva realidad del comercio electrónico deberán, en la medida de lo posible, ser claras, precisas y sencillas y de fácil comprensión por los operadores, de modo que se facilite el cumplimiento fiscal voluntario.
4. **Principio de suficiencia:** De modo que la imposición del comercio electrónico soporte una tributación equivalente a la del comercio tradicional sin que por ello se pierda base fiscal ni se vea afectada la recaudación efectiva de los tributos que le afecten.

---

<sup>41</sup> [www.madrimasd.org/revista](http://www.madrimasd.org/revista). Última visita el 25 de agosto de 2007

5. **Principio de eficiencia:** de manera que e minimice la presión fiscal indirecta que pueda afectar o condicionar las decisiones económicas de los operadores.
6. **Principio de seguridad jurídica:** de modo que se genere un entorno legal seguro, claro y preciso.
7. **Principio de equidad:** en su vertiente horizontal, de manera que no se discrimine a unos operadores frente a otros; y vertical, de forma que se tenga en cuenta la capacidad contributiva de los distintos agentes.
8. **Principio de flexibilidad:** para que el sistema tributario pueda adaptarse a una realidad tecnológica en constante evolución.
9. **Principio de coordinación:** con el resto del ordenamiento jurídico regulador del comercio electrónico, con las distintas Administraciones Tributarias nacionales e internacionales.

## **CAPITULO III**

### **CRITERIOS DE IMPOSICIÓN**

El criterio de imposición cualquiera que este sea comprende aspectos del poder tributario, por ello nos referiremos a la potestad tributaria y a la soberanía de los estados conjuntamente con el problema de la territorialidad de la ley, ya que debido al rápido crecimiento de las actividades del comercio electrónico, los conceptos básicos de la imposición como la potestad tributaria, ubicación territorial de las rentas, fuente, residencia, establecimiento permanente, entre otros que se habían mantenido intactos por siglos hoy están cambiando constantemente, se han vuelto muy relativos o inaplicables.

#### **3.- Potestad tributaria y soberanía.**

La potestad Tributaria es propia de los Estados, por ello para poder entender lo que es la potestad tributaria debemos referirnos a la soberanía de los Estados. El Artículo 1 de la Constitución Política de la República del Ecuador, nos indica que somos un estado soberano y que la soberanía radica en el pueblo, cuya voluntad es la base de la autoridad, que la ejerce a través de los órganos públicos.

La potestad tributaria -como toda potestad- constituye un conjunto de facultades de actuación que el ordenamiento jurídico otorga al Estado y a la Administración, y que les habilitan para obrar, confiriéndoles al efecto poderes jurídicos, facultad que se ejerce siempre atendiendo a la ley, más existe siempre el llamado Principio de Constitucionalidad del Derecho Tributario, que implica una subordinación de la norma

fiscal hacia la norma constitucional que demuestre que se ha dado cumplimiento al expedir la primera, a las reglas que derivan de la jerarquía normativa.

Héctor Villegas nos dice que la soberanía es, estar por encima de todo y de todos, es el atributo esencial del poder político, es suprema e independiente sobre todo en sus relaciones con otros países y perpetua;<sup>42</sup> Sin embargo, la soberanía hoy no se la concibe como un todo, es un conjunto de atribuciones y competencias no necesariamente ilimitadas, dentro de estas está la potestad tributaria que no es más, que el Estado en ejercicio de su soberanía puede crear, modificar o suprimir tributos a través de ley, la misma que rige en un lugar determinado, no olvidemos que esa potestad tributaria la ejercen todos los Estados, por lo que nos hallamos frente a numerosas soberanías fiscales, que utilizan diferentes criterios de atribución de potestad tributaria, lo que trae como consecuencia que estas soberanías entren en conflicto, así un mismo contribuyente se verá sometido no en un solo estado, la solución a este problema en especial si hablamos de comercio electrónico son los convenios internacionales para evitar la doble imposición;<sup>43</sup> en consecuencia los Estados ya con un criterio o con otro, aceptan limitar el ejercicio de esta potestad tributaria, que ahora ha superado las fronteras pudiendo gravar hechos realizados en otros Estados.

En materia tributaria, la potestad de que hablamos comprende la atribución de crear tributos, no comprende la de aplicación, espacio que pertenece exclusivamente al derecho administrativo tributario, mucho menos comprende a los recursos obtenidos por el Estado, es más bien una potestad de carácter territorial, ya que incide sobre actos sucedidos dentro del territorio, que procura proyectarse a los actos ocurridos fuera de él

---

<sup>42</sup> Héctor Villegas. *Ibidem.* p. 227

<sup>43</sup> Pardini, Aníbal A. *Derecho de Internet.* Ediciones La Roca, Buenos Aires; AR; 2002, p 138

a través de diversos nexos que tenga el estado con el contribuyente como más adelante lo veremos.<sup>44</sup>

Ahora el problema de elegir el criterio de atribución de potestad tributaria para las actividades del comercio electrónico, se concentra en cómo el Estado garantiza que el ejercicio de la potestad tributaria recaiga en todos los sujetos residentes en ese Estado, como también sobre los que no son residentes pero que operan a través del internet en ese Estado, todo esto a efectos de no generar interferencias en los asuntos de otros Estados. La Potestad Tributaria para poder gravar el comercio electrónico sufre especiales problemas de territorialidad de las leyes porque no pueden exigir su cumplimiento fuera de su territorio, así un Estado puede gravar a los bienes, personas o hechos ubicados o utilizados dentro de su espacio geográfico, pero no imponer sus normas legislativas a otras jurisdicciones territoriales; sin embargo la ley establece nexos entre los sujetos de la relación tributaria,<sup>45</sup> esto depende del nexo personal o real que posea el Estado con el contribuyente.

Las legislaciones de los Estados no adoptan en forma pura y estricta los criterios de atribución de potestad tributaria cualquiera que esta sea, por el contrario mezclan los elementos de unos y de otros criterios;<sup>46</sup> por un lado, establecen como factor de vinculación un criterio personal, someter a tributación a algunas personas, por su condición de residentes, domiciliados, nacionales, o de ciudadanos, cuestión que depende del orden político, defendido por los países desarrollados; y, por otro, aplican un criterio real, basado en consideraciones económicas y materiales, grava las rentas

---

<sup>44</sup> Troya, José V. Derecho Internacional Tributario, material utilizado en el curso de Derecho Internacional Tributario, en la maestría de derecho, mención derecho tributario 2006-2007. p 1-4

<sup>45</sup> Campanale, Norberto Pablo; *Ibídem* p 6.

<sup>46</sup> César, Montaña, *El Ecuador y los problemas de la doble imposición internacional*, Universidad Andina Simón Bolívar/ Corporación Editora Nacional, Quito, 1999, p 50

producidas u originadas en el territorio (criterio de la fuente productora de ingresos), criterio defendido por los países de menor desarrollo económico.<sup>47</sup>

En general los países reconocen la potestad de gravar la renta al país en cuyo espacio actúa la empresa no residente, por el llamado establecimiento permanente; sin embargo, también gravan la renta obtenida en su territorio por los sujetos no residentes con abstracción de que exista o no establecimiento permanente, ello nos lleva a que se concluya que no solo se ocupa el criterio de residencia sino también el de fuente u origen de la renta.

Aparecen así conceptos de Estado Residencia, que grava en función del criterio de residencia de quien obtiene la renta, y de Estado Fuente, que grava en función de la circunscripción territorial de la fuente de la renta. Cuando dos Estados someten a tributación una renta obtenida por el mismo sujeto, el uno por la residencia del sujeto y el otro porque la fuente de donde procede la renta se encuentra en su territorio, nos encontramos ante el fenómeno de la doble imposición, el reparto de la potestad tributaria en la imposición internacional sobre los beneficios empresariales gira en torno al concepto de establecimiento permanente.

### **3.1 Criterio de la Fuente o Territorial (Vinculación Real)**

Criterio aceptado por la mayoría de los países en vías de desarrollo, por el cual sufren el gravamen los contribuyentes cuyos ingresos se han obtenido en el territorio del país en donde se encuentra la fuente productora de aquellos, ya sean réditos, ganancias,

---

<sup>47</sup> Cesar, Montaña. Manual de Derecho Tributario Internacional. Universidad Andina Simón Bolívar, sede Ecuador, Corporación Editora Nacional, Quito; Ecuador; 2006. p 87

rentas, etc. Atiende al lugar en el que se desarrollan las actividades económicas, efectiviza el derecho de las riquezas en el país donde estén instaladas, con independencia absoluta del domicilio, residencia o nacionalidad y del lugar de celebración de los contratos;<sup>48</sup> de forma más clara deja ver de qué manera el Estado que pretende cobrar la carga tributaria ha contribuido para la creación o el aumento de la riqueza objeto de la materia imponible.<sup>49</sup>

El criterio de la fuente considera “*el lugar donde se localiza el hecho generador de la renta para proceder a su imposición*” De esta forma le “*corresponderá al país destinatario de la inversión gravar las rentas obtenidas por el sujeto dentro de su territorio.*”<sup>50</sup>

En nuestra legislación se dispone que las leyes tributarias, sus reglamentos y las circulares de carácter general, rijan en todo el territorio nacional, en sus aguas y espacio aéreo jurisdiccional o en una parte de ellos.<sup>51</sup> Predomina el vínculo objetivo, real, mediante el cual para justificar la actuación del Estado se utiliza la conexión económica ya sea que se trate de nacionales como de extranjeros domiciliados o no en el país, así lo señala expresamente el artículo 8 num. 1 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y el artículo 8 y 10 incisos 2 y 3 del Reglamento a la mencionada Ley.

“LRTI Art. 8.- Ingresos de fuente ecuatoriana.- Se considerarán de fuente ecuatoriana los siguientes ingresos:

1.- Los que perciban los ecuatorianos y **extranjeros por actividades laborales, profesionales, comerciales, industriales, agropecuarias, mineras, de servicios y**

---

<sup>48</sup> Héctor Villegas, *Ibíd.* p. 380

<sup>49</sup> Cesar, Montaña. *Manual de Derecho Tributario Internacional*. Universidad Andina Simón Bolívar, sede Ecuador, Corporación Editora Nacional, Quito; Ecuador; 2006. p 92

<sup>50</sup> Campanale, Norberto Pablo. *Ibíd.*, p 6.

<sup>51</sup> Artículo 11 Código Orgánico Tributario.

**otras de carácter económico realizadas en territorio ecuatoriano**, Se entenderá por servicios ocasionales cuando la permanencia en el país sea inferior a seis meses consecutivos o no en un mismo año calendario.”

“RLRTI Art. 10.- Otros ingresos gravados.- Toda persona domiciliada o residente en Ecuador, será sujeto pasivo del impuesto a la renta sobre sus ingresos de cualquier origen, sea que la fuente de éstos se halle situada dentro del país o fuera de el. **Las personas no residentes estarán sujetas a impuesto a la renta sobre los ingresos obtenidos cuya fuente se localice dentro del país**

... Se considerarán ingresos de fuente ecuatoriana, los que **provengan de bienes situados en el territorio nacional o de actividades desarrolladas en éste**, cualquiera sea el domicilio, residencia o nacionalidad del contribuyente.

También son ingresos de fuente ecuatoriana, entre otros, las regalías, los derechos por el uso de marcas y otras prestaciones análogas **derivadas de la explotación en territorio nacional de la propiedad industrial o intelectual.**

“LRTI Art. 8, ultimo inciso. Se entenderá que una persona natural **no es residente cuando su estadía en el país no ha superado ciento ochenta y tres (183) días** calendario, dentro de un mismo ejercicio económico, contados de manera continua o no”

Muchos extranjeros realizan operaciones financieras y empresariales a través del comercio electrónico, sin que necesariamente tengan presencia física prolongada durante determinado tiempo, en el Estado de la fuente; Sin embargo, por aplicación de este criterio si la fuente de los ingresos está en el Ecuador, serán considerados como extranjeros no residentes y estarán obligados al pago de impuestos a través de la correspondiente retención que le debe efectuar la persona que efectuó el pago.

La definición de fuente sigue presentando dificultades, lo que se agrava por el surgimiento de posiciones innovadoras e interesadas de los países exportadores de capital, que pretenden confundir a la fuente con el lugar del pago o el lugar en el cual se registra el pago, tal como sucede en los casos de pagos por concepto de cánones, regalías, o intereses, por ello es necesario aclarar que para que exista renta es necesario la presencia previa de un capital fijo, activos, fuerza de trabajo, etc, como fuente, la misma que debe ser productiva es decir crear más de un producto o riqueza y durable aunque no sea permanente, ya que el incremento patrimonial puede ser periódico, transitorio o accidental que genere las ganancias correspondientes que serán gravadas.

Este criterio es el que tiene los nexos más fuertes entre el Estado y los contribuyentes porque los contribuyentes utilizan la infraestructura pública, y se sirve de sus servicios públicos, el Estado le otorga las oportunidades para obtener las ganancias que luego serán objeto de imposición, de ahí que se puede afirmar que este es el criterio lógico de acuerdo con la configuración del poder tributario estatal, ya que no se puede hablar de que exista un estado que no ejerza su poder tributario sobre la riqueza producida en su territorio.<sup>52</sup>

La solución más sencilla para el reparto territorial del poder tributario consiste en que los bienes y rentas deben gravarse en el país en el que se desenvuelve la actividad económica, es decir para los impuestos directos aplicar el criterio de la fuente; y en el país donde reside el beneficiario y en el se gasta la renta perciba los impuestos al consumo, es decir para los impuestos indirectos aplicar el criterio de residencia.<sup>53</sup>

---

<sup>52</sup> Cuello Rafael, *Ibíd.* p 51

<sup>53</sup> Uckmar, Víctor, *La influencia del domicilio, de la residencia, y de la nacionalidad en el derecho tributario*, Estudio publicado en la *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Publica*, Madrid, 1956, p 590

El criterio de la fuente, es el criterio más justo para la distribución de la renta entre los países, aunque de difícil aplicación porque no siempre es fácil determinar el país de la producción de la renta; este criterio ha sido constantemente mantenido por los países latinoamericanos, y es así como el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, en las jornadas de Montevideo 1956, recomendó la adopción del criterio de la fuente, el cual debe recogerse en la legislación interna y sirve de base para la suscripción de los tratados internacionales que suscriban los países de la región; en las VI Jornadas de Buenos Aires de 1964 se ratifica el criterio de la fuente; en las VII Jornadas de Caracas de 1975, se ratifica las resoluciones anteriores y el criterio de la fuente; nuevamente en las Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario de Montevideo de 1996, se recomendó para evitar la doble imposición, aplicar el criterio de la fuente dentro de cada zona de integración; y, la más importante a nivel regional la decisión 40, complementada por la 578, mantiene el criterio de la fuente, sin embargo, permite a los países miembros de la Comunidad Andina suscribir convenios con terceros países para evitar la doble imposición, sin necesidad de ajustarse a este criterio de imposición<sup>54</sup>

Al aplicar el criterio de la fuente, la determinación del establecimiento permanente, presenta numerosas discusiones, por ello a continuación en un subcapítulo aparte, trataré las consideraciones que se le debe brindar al establecimiento permanente.

### **3.1.1 Establecimiento Permanente**

El comercio electrónico, debido a sus características, presenta en el impuesto a la renta problemas tanto para determinar el lugar de producción de la renta, como para

---

<sup>54</sup> Troya, José V. *Ibidem*. p 64-65

establecer la existencia de un lugar fijo de negocios que haga que los elementos utilizados el comercio electrónico se incluyan en el concepto de establecimiento permanente y por tanto sujeto a tributación.<sup>55</sup>

EL establecimiento permanente es esencial, porque permite demostrar claramente la obtención de la renta en uno de los países miembros, por parte de una empresa extranjera domiciliado en el Estado de la Fuente.<sup>56</sup>

El establecimiento permanente es una figura de la fiscalidad internacional, solo con alcances fiscales, funciona como criterio definidor, que permite bajo ciertas circunstancias, la imposición de la actividad de la empresa en el lugar en el que se produce la renta, y evitar la doble imposición, se fundamenta en el criterio de fuente.<sup>57</sup>

Para que se configure un establecimiento permanente deben confluir cuatro condiciones simultáneas:<sup>58</sup>

- La existencia de una instalación de negocios.
- Estabilidad.
- Conexión con el giro de la empresa.
- Idoneidad para producir renta

De conformidad con el ultimo inciso del artículo 8 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, se entiende como establecimiento permanente de una empresa extranjera todo lugar o centro fijo ubicado dentro del territorio nacional, en el

---

<sup>55</sup> Asorey, Rubén O. *Ibídem.* p. 843

<sup>56</sup> Cesar, Montaña, *Ibídem.* p. 172

<sup>57</sup> Cesar, Montaña, *Ibídem.* p. 287

<sup>58</sup> Troya, José V. *Ibídem.* p 83

que una sociedad extranjera efectúe todas sus actividades o parte de ellas; dentro de ésta definición para que se configure un establecimiento permanente se requiere la presencia de dos elementos indispensables:

- El elemento físico, consistente en el lugar fijo de actividades;
- El elemento económico, que requiere la realización de actividades de comercio.

Cuando concurren ambos elementos podemos hablar de la existencia de un establecimiento permanente.

Dados los nuevos planteamientos y exigencias del comercio electrónico se debe replantear el concepto tradicional de establecimiento permanente basado en el requisito de permanencia, presencia física, de la actividad de una empresa en un país distinto al de su residencia.

El Modelo de Convenio (OCDE 1992) incorpora una definición de establecimiento permanente otorgándole un matiz económico, entendiéndola como el lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad; De conformidad con los Comentarios al Modelo de Convenio, esta definición engloba tres criterios:

- “a) - Existencia de una instalación de negocios, incluyendo en dicho concepto todo local, material o instalación utilizados para la realización de las actividades de la empresa, y ello con independencia de que tales elementos estén vinculados exclusivamente a esa finalidad y del régimen jurídico (propiedad, alquiler, etc.) de posesión de tales elementos por parte de la empresa
- b) - Esta instalación de negocios debe ser "fija", esto es, debe de estar establecida geográficamente en un lugar determinado y con un cierto grado de permanencia; y
- c)- El ejercicio de las actividades de la empresa debe desarrollarse a través de la instalación fija de negocios, de tal forma que las personas que, de un modo u otro, dependen de la

empresa (el personal) ejercen las actividades de la empresa en el Estado de situación de la instalación fija.”<sup>59</sup>

El objetivo es determinar, a partir de los principios, normativa y criterios disponibles tanto a nivel interno como internacional, aquellos supuestos y operaciones que involucran la existencia de un establecimiento permanente en las actividades del comercio electrónico. En primer lugar debemos identificar el Estado de residencia del sujeto que desarrolla la actividad comercial en internet; luego identificar la presencia en el Estado fuente de un establecimiento permanente de ese no residente; y, por último, comprobar en que medida la actividad realizada por el no residente en el Estado fuente lo ha sido a través del establecimiento permanente, correspondiendo en ese caso procederse a la imputación al no residente de las rentas obtenidas en el Estado fuente a través del establecimiento permanente.<sup>60</sup>

En los trabajos elaborados en el seno de la OCDE (1999d; 2000a) respecto a la aplicación del artículo 5 del Modelo de Convenio en el contexto del comercio electrónico, se rechaza de forma explícita dos cuestiones fundamentales que son: el posible abandono del concepto de establecimiento permanente para las actividades del comercio electrónico; y, el diseño de un concepto de establecimiento permanente diferente del empleado en el ámbito del comercio tradicional.

De conformidad con lo establecido en el artículo 6 de la Decisión 578, de la Comunidad Andina, lo que comprende el establecimiento permanente es más amplio y sin exclusiones como ocurre en el Modelo de la OECD, y son los siguientes:

“a) Una oficina o lugar de administración o dirección de negocios;

---

<sup>59</sup> José A. Rodríguez Ondarza . *Ibíd.*

<sup>60</sup> José A. Rodríguez Ondarza , *Ibíd.*

- b) Una fábrica, planta o taller, industrial o de montaje;
- c) Una obra en construcción;
- d) Un lugar o instalación donde se extraen o explotan recursos naturales tales como una mina, pozo, cantera, plantación o barco pesquero;
- e) Una agencia o local de ventas;
- f) Una agencia o local de compras;
- g) Un depósito, almacén, bodega o establecimiento similar destinado a la recepción, almacenamiento o entrega de productos;
- h) Cualquier otro local, oficina o instalación cuyo objeto sea preparatorio o auxiliar de las actividades de la empresa;
- i) Un agente o representante<sup>61</sup>

El establecimiento permanente no tiene una definición conceptual, es más bien descriptiva; Nuestro Reglamento a Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno en su artículo 9, contienen un catálogo de lugares de actividades para considerar que una empresa extranjera tiene establecimiento permanente en el Ecuador, de igual manera el Modelo de Convenio realizado por la OCDE en el artículo 5 enumera lo que se considerara establecimiento permanente.

**Art. 9.- Establecimientos permanentes de empresas extranjeras.**

1. Para efectos tributarios, establecimiento permanente es el lugar fijo en el que una empresa efectúa todas o parte de sus actividades.

Bajo tales circunstancias, se considera que una empresa extranjera tiene establecimiento permanente en el Ecuador, cuando:

“... a) Mantenga lugares o centros fijos de actividad económica, tales como:

(I) Cualquier centro de dirección de la actividad;

(II) Cualquier sucursal, agencia u oficina que actúe a nombre y por cuenta de una empresa extranjera:

(III) Fábricas, talleres, bienes inmuebles u otras instalaciones análogas;

(IV) Minas, yacimientos minerales, canteras, bosques, factorías y otros centros de explotación o extracción de recursos naturales;

(V) Cualquier obra material inmueble, construcción o montaje; si su duración excede de 6 meses;

---

<sup>61</sup> Decisión 40 Y 578 CAN

(VI) Almacenes de depósitos de mercaderías destinadas al comercio interno y no únicamente a demostración o exhibición.

**b) Tenga una oficina para:**

(I) La práctica de consultoría técnica, financiera o de cualquier otra naturaleza para desarrollar proyectos relacionados con contratos o convenios realizados dentro o fuera del país; y,

(II) La prestación de servicios utilizables por personas que trabajan en espectáculos públicos, tales como: artistas de teatro, cine, televisión y radio, toreros, músicos, deportistas, vendedores de pasajes aéreos y de navegación marítima o de transportación para ser utilizados en el Ecuador o fuera de él.

**2.** No obstante lo dispuesto en el numeral 1), también se considera que una empresa extranjera tiene un establecimiento permanente en el Ecuador si cuenta con una persona o entidad que actúe por cuenta de dicha empresa y ostente o ejerza habitualmente en el país alguna actividad económica distinta de las establecidas en el numeral 3) de este artículo, en cualquiera de las siguientes formas:

**a)** Con poder que la faculte para concluir contratos a nombre de la empresa o comprometer legalmente a las personas o empresas para quienes trabajan;

**b)** Ligadas mediante contrato para realizar actividades económicas por cuenta de las personas o empresas para quienes trabajen;

**c)** Con tenencia de mercaderías de propiedad de una empresa extranjera, destinadas a la venta en el Ecuador; y,

**d)** Que pague a nombre de una empresa extranjera el valor de arrendamiento de locales, de servicios o de gastos vinculados con el desarrollo de una actividad económica.

**3.** El término "establecimiento permanente" no comprende:

a) La utilización de instalaciones con el único fin de exponer bienes o mercaderías pertenecientes a la sociedad;

b) El mantenimiento de un lugar con el único fin de recoger y suministrar información para la empresa; y,

c) El desarrollar actividades por medio de un corredor; comisionista general, agente, representante, distribuidor o cualquier otro mediador que goce de un estatuto independiente, siempre que estas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad y aún cuando, para cumplir con la Ley de Compañías, les haya sido otorgado un poder; todo ello, sin perjuicio de la responsabilidad tributaria personal de dicho corredor, comisionista general, agente, representante, distribuidor o mediador.

De todas maneras, los representantes de las correspondientes empresas que utilizan los mencionados locales, deberán obtener la inscripción en el Registro Único de Contribuyentes, siempre que tal utilización sea por un período superior a un mes y sin que tengan la obligación de presentar declaraciones ni de efectuar retenciones.”

## Modelo de Convenio Fiscal sobre la renta y sobre el patrimonio 2000

### Comité de asuntos fiscales de la OCDE

#### “Artículo 5. Establecimiento Permanente

1. 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.
2. La expresión «establecimiento permanente» comprende, en especial:
  - 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”.

Al comparar el artículo 5 del Modelo de Convenio de la OCDE que establece que se debe entender por establecimiento permanente y que no; y, el artículo 8 del Reglamento de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, se puede establecer que el Reglamento tiende a abarcar la mayor cantidad de casos para que puedan ser gravados como residentes, mientras que el Modelo restringe las figuras que sí comprende esta institución, existen diferencias entre nuestra legislación nacional y la del Modelo de Convenio, como las siguientes<sup>62</sup>:

- “- El Reglamento no dice qué es un lugar fijo “de negocios”, ya que en el numeral 2, letra a) se refiere a centro fijo de “actividad económica”, lo que implica un campo mucho más amplio.
- El Reglamento no se refiere a “sede de dirección”, sino que más bien hace alusión directamente a sucursales, filiales y otros, lo que llama la atención, toda vez, que el término filial fue expresamente dejado a un lado en el Modelo de Convenio.
- Las obras de construcción, según el Modelo deben exceder de doce meses, el Reglamento

---

<sup>62</sup> Albán Zambonino, Marco. Problemas del derecho tributario frente al comercio electrónico. Universidad Andina Simón Bolívar Abya-Yala Corporación Editora Nacional; Quito; EC; 2003. p 50

determina más de seis meses.

- El Reglamento incluye almacenes de depósito y oficinas para consultaría y prestación de servicios.
- El Reglamento comprende como establecimiento permanente a los representantes o apoderados.
- En referencia a lo que “*no se comprende*” como establecimiento permanente, el Reglamento contempla pocos casos, mientras el Modelo es mucho más amplio.

En definitiva, el Reglamento abarca la mayor cantidad de casos para que puedan ser gravados como residentes, y el Modelo restringe las figuras que son establecimientos permanentes.”

No hay que olvidar que si existe contradicción entre un Convenio suscrito por el Ecuador y la norma interna, siempre prevalecerá la norma del Convenio.<sup>63</sup>

Para determinar la existencia de establecimiento permanente es desatinado exigir la presencia humana porque efectivamente son actividades en las que de hecho no es necesaria la intervención humana para generar la renta, en este caso, se debe considerar la naturaleza de la actividad desarrollada y en que medida esas actividades desarrolladas a través del equipo constituyen la principal fuente generadora de renta de la empresa.<sup>64</sup>

El criterio seguido por la OCDE es que, excepto en casos excepcionales, el proveedor de servicios de internet no compone un establecimiento permanente de las empresas que desarrollan actividades comerciales a través de las páginas web, porque el proveedor de servicios de internet no es un representante del propietario de la página web, tampoco es un agente de la empresa a la que pertenece la página web, ya que no tiene potestad para concluir contratos en nombre de esa empresa, y puede actuar como agente independiente hospedando las páginas web de diferentes empresas. Sobre este

---

<sup>63</sup> Art. 163 de la Constitución que señala: Las normas contenidas en los tratados y convenios internacionales, una vez promulgados en el Registro Oficial, formarán parte del ordenamiento jurídico de la República y prevalecerán sobre leyes y otras normas de menor jerarquía.

<sup>64</sup> José A. Rodríguez Ondarza . *Ibídem*.

punto cabe aplicar el principio de neutralidad, por ejemplo, en el comercio tradicional para distribuir los productos contratamos un servicio de transporte sin considerar que tenga un vínculo fiscal con el territorio del destinatario, idéntico tratamiento se le debe dar al proveedor de servicio de internet, lo que hace es prestar un servicio al propietario de la página web, en definitiva la forma del transporte de la mercancía no es fundamento para establecer diferencias impositivas, lo que se debe considerar es la sustancia de la transacción comercial y las circunstancias en que se desarrolla.

Para terminar con este problema del establecimiento permanente, por un lado, se pretende crear una nueva figura de establecimiento permanente virtual, no debe ser el factor físico del lugar de negocios o la presencia de un agente, sino el factor de temporalidad; y, por otro lado se podría constituir como establecimiento permanente utilizando un elemento cuantitativo, como el fijar un volumen mínimo de operaciones durante un ejercicio económico.<sup>65</sup>

El concepto de establecimiento permanente y su relación con los criterios impositivos de la fuente y de la residencia, tienen una importante incidencia en la imposición directa, ya que sobre estos temas se centra la problemática del comercio electrónico frente a los impuestos directos, que en forma general se refieren al impuesto a las ganancias, renta o patrimonio, tanto de las personas naturales como jurídicas.

---

<sup>65</sup> Nocete, Francisco. *Ibíd.* p. 15

### 3.1.2 Servidor / Página web

Dentro del Establecimiento Permanente surge la interrogante si el servidor o la pagina web pueden ser un establecimiento permanente. Considerando por una parte el concepto de establecimiento permanente recogido en el Modelo de Convenio y en nuestra Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, es primordial el requisito de fijeza vinculado a la existencia del establecimiento permanente, y por otra parte recordando que el Modelo de Convenio y nuestro Reglamento a Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno en su artículo 9, contienen un catálogo de lugares de actividad que constituyen establecimiento permanente, dejan excluidos de dicho ámbito, en particular, a los intangibles; por lo tanto la página web por si misma, no puede ser considerada un lugar fijo de actividad ya que el software y los datos electrónicos que conforman la página no constituyen una instalación, maquinaria o equipo, sino que es algo absolutamente intangible.<sup>66</sup>

El mismo tratamiento se le otorga al servidor, al considerarlo como un sistema telemático de transmisión de información, privado de capacidad de decisión respecto de las operaciones comerciales que la empresa realiza a través de la página web, el servidor solo esta posibilitando que una empresa establezca una conexión a internet.<sup>67</sup>

De acuerdo con el enfoque convencional, sólo los objetos físicos adecuados para servir para el desarrollo de la actividad económica pueden constituir un lugar de actividad, la mera utilización de una página web instalada en un determinado servidor desde la que su titular lleva a cabo operaciones comerciales no puede ser sometido a

---

<sup>66</sup> Asorey, Rubén O. *Ibidem.* p 843.

<sup>67</sup> *Ibidem.* p. 844

imposición en el Estado fuente, al no ser esa actividad constitutiva de establecimiento permanente.

Esta diferenciación es especialmente importante por cuanto la empresa que opera o explota un servidor es generalmente distinta de la empresa que realiza su actividad económica a través de una página web.

Por ello al servidor, tampoco se lo puede considerar como establecimiento permanente por cuanto la empresa dedicada al comercio electrónico puede albergar páginas web utilizadas por empresas no residentes en el Estado de la Fuente; Sin embargo, la OCDE ha introducido comentarios sobre el comercio electrónico y su relación con el establecimiento permanente, con el objeto de facilitar la localización de un establecimiento permanente aplicable a las diversas actividades de comercio electrónico, indica que:

- La posesión de información y software (sitio web): NO constituye "lugar fijo de negocios" por sí mismo
- La posesión de equipo informático (servidor): PUEDE constituir establecimiento permanente si:
  - a) Es propiedad de la empresa, disponibilidad exclusiva de la empresa de tal manera que le proporcione a la empresa ingresos para realizar la actividad principal del negocio.
  - b) Está operado, de forma remota o in situ, por empleados de la empresa
  - c) Tiene una permanencia estable en el tiempo, que indique estabilidad.

El servidor NO constituirá establecimiento permanente si:

- a) Se ha contratado el servicio de alojamiento de otra empresa (mediante Proveedor de Servicios de Internet)
- b) Realiza únicamente funciones preparatorias o auxiliares (enlaces, publicidad, provisión de información mediante servidores espejo, estudios de mercado, suministro de información).<sup>68</sup>

El factor humano no resulta necesario a los efectos de la conformación del concepto de establecimiento permanente, por lo tanto un equipo automatizado podría asumir tal carácter.<sup>69</sup>

### **3.2 Criterio de Residencia (Vinculación Personal)**

La residencia es el lugar donde una persona fija en forma temporal su habitación, no existe el ánimo de permanecer o radicarse en él.

Lo fundamental para que nazcan obligaciones tributarias es residir, producir una renta, durante cierto tiempo en el Estado de que se trate, solo así queda legitimado el sometimiento a imposición es especial cuando son extranjeros.,<sup>70</sup>

Con este criterio *se grava al residente respecto a todas las rentas que perciba, ya sea que estas rentas provengan del país de su residencia o desde otro país.*<sup>71</sup> El vínculo

---

<sup>68</sup> Organización para la cooperación y el desarrollo económico, párrafo 10 de los Comentarios al artículo 5 del "Modelo de Convenio Fiscal sobre la Renta y sobre el Patrimonio", Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, Traducción efectuada por el Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1997, Pág. 4.

<sup>69</sup> Asorey, Rubén O. *Ibidem*. 856

<sup>70</sup> Uckmar, Víctor, La influencia del domicilio, de la residencia, y de la nacionalidad en el derecho tributario, Estudio publicado en la Revista de Derecho Financiero y Hacienda Publica, Madrid, 1956. p 579

jurídico se produce entre el Estado y el contribuyente que tenga su residencia dentro de ese Estado. Se los identifica cuando los tributos incorporan en el hecho imponible un requisito referente a la condición de las personas.

El criterio de la Residencia considera atributos personales del sujeto pasivo, como su nacionalidad, domicilio o residencia, vinculando al individuo que obtiene el ingreso, considerando su relación con un determinado país en el plano político o social; Pablo Campagnale en su obra Globalización y renta mundial cita a Catalina García Vizcaíno, quien reconoce dentro del criterio de residencia la existencia de las siguientes posibilidades:

- a) *“DOMICILIO: Es un criterio de pertenencia social, por el cual se somete a tributación al individuo en base al lugar donde se radique con carácter permanente y estable; en este caso debe evaluarse el elemento subjetivo, esto es, la intención de permanencia manifestada por el sujeto.*
- b) *RESIDENCIA: Aunque también es un criterio de pertenencia social, a diferencia del anterior, se toma en cuenta la simple estadía de la persona, es decir, donde ésta mantiene una casa-habitación o vivienda, aún sin intención de permanecer;*
- c) *CIUDADANÍA O NACIONALIDAD: Constituye un criterio de pertenencia política, por el cual se incluyen bajo la potestad de imposición de un Estado a los sujetos que poseen ciudadanía en el mismo, sin tomar en cuenta el lugar de residencia o domicilio. Lo adoptan muy pocos países (Estados Unidos y Filipinas).”<sup>72</sup>*

---

<sup>71</sup> Cesar, Montañó, Manual de Derecho Tributario Internacional. Universidad Andina Simón Bolívar, sede Ecuador, Corporación Editora Nacional, Quito; Ecuador; 2006. p 99

<sup>72</sup> García Vizcaíno Catalina, Derecho tributario, Tomo 1 Parte General p. 203-204, Citado por Campanale, Norberto Pablo; Catinot, Silvia Guadalupe; Parrondo, Alfredo Javier. Globalización y renta mundial. Material utilizado para la clase de Derecho Tributario Internacional 2006-2007, p 7.

La residencia es una forma de territorialidad, que al igual de lo que ocurre con el criterio de la fuente, la residencia conlleva lazos con el Estado, ya que el contribuyente residente usa la infraestructura pública, se sirve de los servicios públicos, “*colabora con la comunidad en la cual vive, en virtud de su capacidad contributiva, la que se determina teniendo en cuenta la totalidad de las rentas obtenidas por el sujeto, sin importar el lugar donde éstas se generen*”;<sup>73</sup> Sin embargo, si el contribuyente reside en un estado y obtiene ingresos en otro estado los lazos de los que hablamos se ven debilitados.

Nuestra legislación permite que las personas naturales extranjeras que han permanecido en el Ecuador mínimo de 6 meses (183 días) consecutivos o no, dentro de un mismo año calendario, pueden solicitar los certificados de Residencia Fiscal.<sup>74</sup> Los certificados de residencia fiscal son documentos que acreditan la residencia tributaria del solicitante y la jurisdicción impositiva a la que se encuentra sometido.

Nuestro Código Civil,<sup>75</sup> define al domicilio considerando los elementos material (corpus) y el intencional (animus) que consisten en la residencia acompañada real o presuntamente del ánimo o intención de permanecer en el. En materia impositiva se conceptúa al domicilio enfatizando el elemento material antes que el intencional.

Para efectos tributarios el domicilio de las personas naturales será el lugar de su residencia habitual, lugar donde ejerza su actividad económica, donde se encuentran sus bienes o donde se produzca el hecho generador.<sup>76</sup>

---

<sup>73</sup> Campanale, Norberto Pablo; .Ibídem. p 6.

<sup>74</sup> Resolución SRI No. 269 RO No, 73 2/05/2003, Artículo 2 y 3.

<sup>75</sup> Artículo 45 del Código Civil Codificado.

<sup>76</sup> Artículo 59 Código Orgánico Tributario.

Con respecto a los extranjeros, el Código Orgánico Tributario dispone en su artículo 60 que los extranjeros aunque residan en el exterior adquieren su domicilio tributario en el Ecuador si perciben cualquier clase de remuneración principal o adicional en el Ecuador, cuando ejerzan o figuren ejerciendo funciones de dirección, administrativa o técnica, de representación o de mandato, como expertos, técnicos o profesionales, con o sin relación de dependencia, o contrato de trabajo en empresas nacionales o extranjeras que operen en el país. En estos casos el domicilio es el lugar donde aparece ejerciendo sus funciones o percibiendo las remuneraciones.

Para determinar la residencia de las personas jurídicas se utiliza los siguientes criterios generales:<sup>77</sup>

- El lugar señalado en los estatutos de la compañía (enfoque formal), o
- El lugar en donde se ejerza cualquiera de sus actividades económicas, o
- Donde ocurriera el hecho generador.<sup>78</sup>

Predomina el vínculo personal, mediante el cual para justificar la actuación del Estado se utiliza la conexión de residencia ya sea que se trate de nacionales como de extranjeros domiciliados o no en el país, así lo señala expresamente el artículo 4 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y el artículo 10 inciso del Reglamento a la mencionada ley.

---

<sup>77</sup> Ibídem Artículo 61

<sup>78</sup> Ibídem Artículo 61

“ LRTI Art. 4. Sujetos pasivos.- 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 las disposiciones de esta Ley.”

“RLRTI Art. 10.- Otros ingresos gravados.- Toda persona **domiciliada o residente en Ecuador, será sujeto pasivo del impuesto a la renta sobre sus ingresos de cualquier origen, sea que la fuente de éstos se halle situada dentro del país o fuera de el.** Las personas no residentes estarán sujetas a impuesto a la renta sobre los ingresos obtenidos cuya fuente se localice dentro del país.”

En el Modelo de Convenio de la OCDE prevalece como principio general la primacía del criterio personal de sujeción es decir el de residencia sobre el estado de la fuente así lo establecen los artículos 4, 7 y 15.

#### **Modelo de Convenio Fiscal sobre la renta y sobre el patrimonio 2000**

##### **Comité de asuntos fiscales de la OCDE.**

###### *“Artículo 4. Residente.*

*1. A los efectos de este Convenio, la expresión «residente de un Estado contratante» significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo en razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, incluyendo también a ese Estado y a sus subdivisiones políticas o entidades locales. Esta expresión no incluye, sin embargo, a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado o por el patrimonio situado en el mismo.*

*2. Cuando en virtud de las disposiciones del apartado 1 una persona física sea residente de ambos Estados contratantes, su situación se resolverá de la siguiente manera:*

- a) *dicha persona será considerada residente solamente del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición; si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se considerará residente solamente del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales);*
- b) *si no pudiera determinarse el Estado en el que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados, se considerará residente solamente del Estado donde viva habitualmente;*
- c) *si viviera habitualmente en ambos Estados, o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente solamente del Estado del que sea nacional;*
- d) *si fuera nacional de ambos Estados, o no lo fuera de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los Estados contratantes resolverán el caso de común acuerdo.*
3. *Cuando, en virtud de las disposiciones del apartado 1, una persona que no sea una persona física sea residente de ambos Estados contratantes, se considerará residente solamente del Estado donde se encuentre su sede de dirección efectiva.”*

En ese sentido, cobra una mayor relevancia el criterio de imposición a la renta en el lugar de residencia del operador comercial puesto que, será la autoridad tributaria del lugar de residencia de dicho sujeto la que deberá controlar la totalidad de sus ingresos de fuente mundial a efectos de aplicar la afectación tributaria respectiva sobre tales resultados.

El artículo 49 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno del Ecuador, en concordancia con el artículo 129 de su Reglamento de Aplicación, establece que sin perjuicio de lo que se establezca en los convenios internacionales, a los residentes en el

país y a las sociedades nacionales, se les concede crédito tributario por el impuesto a la renta pagado en el extranjero, siempre que se trate de los mismos ingresos y no exceda del valor del impuesto en el Ecuador.

Con relación al principio de utilización de los criterios existentes, el "Treasury Paper"<sup>79</sup> plantea que debería trasladarse de la forma tradicional de gravar las rentas al concepto de residencia, ante la dificultad de aplicar el principio de fuente a ciertos ingresos, debido a que en el mundo virtual se elimina todo elemento físico que servirá para atribuir la renta a un determinado sitio geográfico, mientras que el concepto de residencia mantiene su validez esencial, porque toda persona física es residente de un determinado país y las personas jurídicas deben constituirse de acuerdo con las normas internas de un determinado Estado; se entiende que el principio de residencia es más fácil de administrar, proponiendo que el concepto de establecimiento permanente permite una mayor utilización del concepto de residencia, esta disposición del Departamento del Tesoro de los Estados Unidos no es asombrosa "porque este país es un exitoso productor de software, por ello le resulta más conveniente la vigencia del principio de residencia y la utilización del principio de establecimiento permanente para afianzar los ingresos de los negocios".<sup>80</sup>

Este criterio aparentemente sería el de más fácil aplicación, sin embargo, no siempre los estados definen de manera uniforme el domicilio y la residencia.

### **3.3 Criterio de Domicilio (Vinculación Personal)**

---

<sup>79</sup> Treasury Paper ps. 22 y 23, citado por Asorey, Rubén O. *El impacto del cibercomercio en los principios fiscales y en libertad de comercio*. Ediciones Universidad Austral Abaco; Buenos Aires; AR; 2003. p. 850

<sup>80</sup> Asorey, Rubén O. *Ibidem*. p. 850

El domicilio es la relación permanente que la ley establece entre una persona y un determinado lugar en el que se supone que siempre va a estar presente para ejercer sus derechos y cumplir sus obligaciones.<sup>81</sup>

De acuerdo con el artículo 45 de nuestro Código Civil, el domicilio considera dos elementos: el material (corpus); y, el intencional (animus) en consecuencia el domicilio es la residencia acompañada real o presuntamente del ánimo o intención de permanecer en él.

### **3.4 Criterio de la Nacionalidad (Vinculación Personal)**

La nacionalidad implica un principio político. En este caso las leyes tributarias se aplicarían a todos los ciudadanos que ostenten la nacionalidad de un país de manera ilimitada, sin importar la residencia, el domicilio ni el lugar donde se obtienen los ingresos, es el caso de los Estados Unidos de América, Estado que graba los hechos generadores ocurridos en el territorio del Estado o en el exterior, cuando provengan de hechos generados por sus nacionales.

La ciudadanía de las personas no es indicativo de capacidad contributiva, por esta razón, este criterio poco a poco ha sido reemplazado por los de fuente, residencia y renta mundial, porque estos muestran un vínculo entre el Estado y los contribuyentes más fuerte, ya que el contribuyente residente en otro estado no utiliza la infraestructura pública, ni se sirve de los servicios públicos ni le otorga las oportunidades para obtener las ganancias que serán objeto de imposición en su estado nacional.<sup>82</sup>

---

<sup>81</sup> Cesar, Montaña, *Ibíd.* p 103

<sup>82</sup> Cesar, Montaña. *Ibíd.* p 105

### 3.5 Criterio de Renta Mundial

En este criterio, la potestad tributaria puede gravar hechos generadores ocurridos dentro o fuera de su territorio, aunque a los contribuyentes residan o se encuentren domiciliados en el extranjero,<sup>83</sup> muestra una vinculación personal entre los contribuyentes y el territorio del Estado que somete a imposición los ingresos; es el criterio usado por los Estados Unidos de América.

Su utilización se basa en razones de equidad, porque este criterio somete a igual tratamiento fiscal a todos los residentes de un estado, independientemente de donde provengan sus rentas;<sup>84</sup> no controvierte con la territorialidad de la ley ya que no son las normas si no los hechos los que consiguen rebasar al ámbito territorial y ser sometidos en otro Estado distinto de donde ocurrió el hecho generador.

La mayoría de países que aplican el criterio de la renta mundial, no lo usan estrictamente, lo aplican en conjunto con otro, no renuncian por completo al criterio de la fuente, utilizan este criterio para someter a imposición las rentas obtenidas en su territorio por contribuyentes extranjeros.

Según datos recogidos por el Centro Latinoamericano de Administradores Tributarios, la mayoría de los Estados miembros de dicho organismo adoptan el

---

<sup>83</sup> Troya, José V. *Ibidem.* p 19

<sup>84</sup> Campanale, Norberto Pablo. *Ibidem.* p 9.

criterio de renta mundial para establecer la vinculación entre el sujeto activo y la materia gravada.<sup>85</sup>

Definición espacial del hecho imponible

PAIS	Fuente	Renta Mundial
ARGENTINA		X
BOLIVIA	X	
BRASIL		X
GANADA		X
COLOMBIA		X
COSTA RICA	X	
CUBA		X
CHILE		X
ECUADOR	X	
EL SALVADOR	X.-	
ESTADOS UNIDOS		X
GUATEMALA	X	
HAM	X	
HONDURAS		X
JAMAICA		X
MEXICO		X
NICARAGUA	X	
PANAMA	X	
PERO		X
REP. DOMINICANA		X
SURINAM		X
TRINIDADYTOBAGO		X
URUGUAY	X	
VENEZUELA	X	

<sup>85</sup> Campanale, Norberto Pablo. *Ibidem*. p 7.

## CAPITULO IV

### PROBLEMÁTICA Y SOLUCIONES

Debido a que en la mayoría de las transacciones realizadas, por el comercio electrónico, las residencias fiscales de los sujetos intervinientes en la contratación electrónica corresponden a diferentes Estados, surgen problemas de localización para la determinación de la residencia de los sujetos intervinientes, las mayores dudas se presentan con la determinación de la residencia del proveedor o vendedor, el criterio más usado es el de la “sede de dirección efectiva”; sin embargo, con las nuevas tecnologías, esto resulta complejo, ya que el lugar indicado en la página web es fácilmente manipulable, aún más complicado es conocer quién está detrás de una página web y dónde se encuentra localizado.<sup>86</sup> Para sortear estos problemas los organismos internacionales han tomado parte a través de convenios, modelos de convenio y demás recomendaciones.

#### **4.- Principales consecuencias originarias de operaciones de comercio electrónico en materia de Imposición Directa.**

Debido a que en el comercio electrónico se presenta la desmaterialización de los bienes que permite una transmisión directa entre empresario y consumidor, así como de la eliminación de los intermediarios ha favorecido a la concurrencia de cuatro tipos de dificultades.

##### *“a) Dificultades en la calificación de las rentas obtenidas por la realización de transac-*

---

<sup>86</sup> García Calvente, Yolanda (2002): “Fiscalidad del comercio electrónico” en Contribuciones a la economía de La Economía de Mercado, virtudes e inconvenientes <http://www.eumed.net/cursecon/colaboraciones/index.htm> consultado el 26 de julio de 2007

*ciones telemáticas.- Se basan en el diferente tratamiento fiscal que pudiera corresponder en función de que nos encontrásemos ante la venta o la cesión de uso de un determinado bien. Como señala GARCÍA CALVENTE esta distinción no genera problemas tributarios a nivel interno, como máximo se podrá discutir la calificación de las cantidades obtenidas como rendimiento de actividad económica o como rendimiento del capital mobiliario, pero, en cualquier caso, estarán sujetas a tributación conforme a las categorías tradicionales existentes en los correspondientes impuestos nacionales.*

*Los problemas se generan en el ámbito del comercio internacional, pues de la calificación de la operación como compraventa o cesión de uso se puede hacer depender el sometimiento a la soberanía fiscal de uno u otro Estado.*

**b) Dificultades en la localización de las actividades comerciales telemáticas.-** *-Los problemas se plantean en la identificación del lugar de ejercicio de la actividad empresarial cuando en la transacción intervienen sujetos situados en diversas jurisdicciones fiscales, pues vuelven a surgir dudas sobre el reparto de la soberanía tributaria.*

**c) Dificultades en la cuantificación de las transacciones telemáticas.-** *Los problemas en este sentido surgen a la hora de atribuir un determinado valor económico a las transacciones realizadas vía telemática y a los bienes de naturaleza intangible comercializados por este cauce, sobre todo cuando las mismas se concluyen entre sociedades vinculadas entre sí.*

**d) Dificultades en el control de las transacciones telemáticas.-** *Se resida en la dificultad de conocer el número exacto de transacciones comerciales electrónicas realizadas, debido a la disminución en el número de intermediarios que intervienen en este tipo de operaciones, por contraposición a los cauces comerciales tradicionales, y a la consiguiente mengua en los datos que aquellos están obligados a suministrar a las administraciones tributarias.”<sup>87</sup>*

---

<sup>87</sup> Nocete, Francisco, *Ibídem*, p 9.

De estos cuatro tipos de dificultades vistas brevemente, analizaremos con un poco más de detalle los problemas de la localización de actividades comerciales y el control de las transacciones por la Administración Tributaria.

### **4.3 Localización de las actividades comerciales**

La localización es fijar un lugar desde el cual un contribuyente esta desarrollando su actividad comercial, para determinar el Estado al que le corresponde gravar los ingresos aplicando cualquiera de los criterios de imposición.<sup>88</sup>

En el comercio electrónico, el conflicto más relevante surge cuando las residencias fiscales de los sujetos intervinientes en la contratación electrónica corresponden a diferentes Estados, es así que surgen problemas de localización para la determinación de la residencia de los sujetos intervinientes, las mayores dudas se presentan con la determinación de la residencia del proveedor o vendedor, el criterio más usado es el de la “sede de dirección efectiva”; sin embargo, con las nuevas tecnologías, esto resulta complejo, ya que el lugar indicado en la página web es fácilmente manipulable, aún más complicado es conocer quién está detrás de una página web y dónde se encuentra localizado, si ya es difícil determinar la residencia del proveedor, aun más difícil es localizar al adquirente de los bienes o servicios debido a las posibilidades de anonimato que cuentan los adquirentes en internet.<sup>89</sup>

---

<sup>88</sup> *Ibidem*, p 12

<sup>89</sup> García Calvente, Yolanda (2002). *Ibidem*

Recordemos los posibles domicilios señalados en el Capítulo III, cuando analizamos el criterio de la residencia, para enfocarnos en el caso del vendedor o prestador de servicios, que transmite bienes y servicios a través de redes telemáticas cuya localización se vuelve conflictiva desde el punto de vista tributario, por la aplicación de las normas fiscales en uno o en otro país.

El lugar indicado en la página web como residencia de la entidad proveedora, como ya lo dije no es fiable para localizar a los sujetos intervinientes en la contratación electrónica, ya que la misma puede ser fácilmente manipulable porque pueden situarlo en el país que más le convenga, limitando así en mayor medida la potestad tributaria del Estado fuente.

Adicionalmente la administración tributaria tiene complicaciones para conocer quién está detrás de una página web y dónde se encuentra físicamente localizado, ya que los “nombres de dominio”<sup>90</sup> de los proveedores en internet no necesariamente corresponden con una ubicación física conocida. Es fácil para un proveedor conseguir un “nombre de dominio” en el país que más le convenga fiscalmente, es por esta razón que las Administraciones tributarias no pueden confiar exclusivamente en este criterio para localizar al proveedor.

---

<sup>90</sup> Nombres de Dominio.- “Un **dominio de Internet** es un nombre base que agrupa a un conjunto de equipos o dispositivos y que permite proporcionar nombres de equipo más fácilmente recordables en lugar de una dirección IP numérica. Permiten a cualquier servicio (de red) moverse a otro lugar diferente en la topología de Internet, que tendrá una dirección IP diferente. Técnicamente, es un recurso nemotécnico que se asocia a nodos de la red Internet con el objeto de facilitar su identificación, constituido por expresiones alfanuméricas concatenadas en varios niveles organizados de forma jerárquica. Como por ejemplo: web, web es un dominio de internet de nivel superior; acero, para la Industria del transporte; asia, la región de Asia + Oceanía; com, para fines comerciales; coop, para Cooperativas, edu, para Educación, es, para páginas de España, cl, para páginas de Chile; co, para páginas de Colombia; ar, para páginas de Argentina; ec, para páginas de Ecuador; eu, la región de Europa; gov y gob, para Gobierno y Entidades Públicas; info, para Información; int, para Entidades Internacionales, organizaciones como la ONU; jobs, para Departamentos de empleo y recursos humanos en empresas; mil, para el Departamento de Defensa de los Estados Unidos (*Único país con dominio de primer nivel para el ejército*); mobi, para empresas de telefonía móvil o servicios para móvil; museum, para los Museos; name, para Nombres de personas; net, para Infraestructura de red; org, para organizaciones; pe, para páginas de Perú; pro, para profesionales con una titulación universitaria; tel, para servicios de comunicación por internet; travel, para páginas de la industria de viajes y turismo.”  
es.wikipedia.org/wiki/Dominio\_de\_Internet, consultado el 29 de septiembre de 2007.

Lo más acertado para resolver el problema de localización está relacionado con el aspecto espacial y subjetivo de la contratación electrónica, conocido como establecimiento permanente; calificar como establecimiento permanente a una serie de operaciones de comercio electrónico no tiene otra finalidad que otorgar una potestad tributaria al Estado de la fuente como lo analizamos en el capítulo anterior.

#### **4.4 Control de las transacciones por la Administración Tributaria**

Las Administraciones Tributarias de varios países han perdido recaudación por las transacciones realizadas en el comercio electrónico, en especial cuando los bienes o servicios objeto de estas transacciones son los que circulan por la red, por el problema de localización de los sujetos intervinientes.<sup>91</sup>

Considerando todo lo que hemos visto, es incuestionable que la Administración Tributaria tiene con el comercio electrónico un gran reto, las nuevas tecnologías avanzan también para las autoridades fiscales, y el intercambio de información entre diferentes Administraciones Financieras es la mejor solución contra la evasión de impuestos, técnicamente el intercambio es fácil rápido y seguro, en la práctica las Administraciones Tributarias se muestran evasivas a llevarlo a cabo, sobre todo en aquellos países en los que el sigilo bancario se considera un principio irrenunciable.

La Directiva del Consejo de 19 de diciembre de 1977 de la Unión Europea, sobre la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos, se prevén tres tipos de intercambio de información:

---

<sup>91</sup> Cuello, Rafael, *Ibidem* . p 25

previa solicitud, automático y espontáneo; sin embargo, la aplicación práctica de estos tipos ha sido escasa porque, los Estados desconfían de estos procedimientos.<sup>92</sup>

Ante las dificultades de control de este tipo de operaciones, una solución factible sería imponer a los proveedores de servicios de internet que tienen alojados los sitios web una obligación de suministro de información sobre el volumen de las descargas efectuadas en cada sitio web. No obstante, surgirían problemas derivados de la imposibilidad de considerar cada descarga como una venta por que también existen las descargas gratuitas.<sup>93</sup>

Dentro de las opciones de recaudación comentadas por la OCDE se destacan tres.

- La retención por terceras personas, de esta forma se puede asegurar el control de estas rentas a través de las entidades que de alguna forma intervienen en esta clase de transacciones comerciales como son los bancos, emisoras de tarjetas de crédito.
- Registro de Proveedores no residentes, sería un modelo de registro internacional.
- Como medida provisional un sistema simplificado de cumplimiento tributario para incentivar a los proveedores no establecidos en un determinado país a recaudar y remitir impuestos.<sup>94</sup>

---

<sup>92</sup> José A. Rodríguez Ondarza, *Ibidem*

<sup>93</sup> García Calvente, Yolanda (2002) *Ibidem*

<sup>94</sup> Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. *Tributación Fiscal y Comercio Electrónico-Implantación del marco tributario de la conferencia de Ottawa, ODCE 2002 2*

## 5.- Posibles soluciones

Las soluciones respecto al problema de imposición directa a las actividades desarrolladas por el comercio electrónico, se despliegan desde los proyectos más reformistas que respaldan la necesidad de revisar a fondo los conceptos fiscales tradicionales desarrollados en torno al movimiento físico de personas y mercancías, como el caso de declarar al internet como un espacio libre de impuestos,<sup>95</sup> afortunadamente esta es una solución no aceptable para los Estados porque induce a distorsiones impositivas en las actividades comerciales, genera una competencia desleal, también es contrario al principio de neutralidad establecido por la OCDE en la mesa redonda celebrada en Turku (Finlandia) a finales de 1997.

Otros proyectos respaldan la creación de nuevos impuestos como el tan mencionado bit tax, también solución no aceptable para los Estados porque no permitiría el progreso del comercio electrónico convirtiendo a la tecnología manejada por impuestos;<sup>96</sup> un tributo de compleja recaudación, cuyo sujeto pasivo sería el usuario de internet en el que los “servidores” de la red actuarían como retenedores, estando constituida la base imponible por el número de bits utilizados en cada transacción o transmisión telemática, vulnera el principio de capacidad económica.

Otros planteamientos, se basan en la plena validez actual de los conceptos tradicionales de la fiscalidad internacional.

---

<sup>95</sup> Artículo periodístico "Posición de la UE relativa al Comercio electrónico y la fiscalidad indirecta" (Dictamen del Comité Económico Europeo 98/C 407/49), [www.injef.com/revista](http://www.injef.com/revista), consultado el 28 de julio de 2007.

<sup>96</sup> Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. Tributación Fiscal y Comercio Electrónico. *Ibidem*.

En uno de los pocos aspectos en que coinciden los teóricos es precisamente en que se trata de un problema mundial, de modo que las soluciones legislativas deberán venir de instituciones internacionales.

A continuación expondré algunas de las propuestas planteadas por organismos internacionales como la CAN, OCDE y la UE para superar los problemas de imposición que presentan las actividades del comercio electrónico, así como también el tratamiento tributario a ciertas actividades del comercio electrónico que le otorga el Modelo de Convenio Fiscal sobre la Renta y sobre el Patrimonio 2000, del Comité de asuntos fiscales de la OCDE.

### **5.1 Decisiones de la Comunidad Andina.**

La Decisión 40 de la CAN y sus dos anexos constituyen la más clara aplicación del criterio de la fuente productora de ingresos o criterio territorial, pero poco flexible, según la cual, “independiente de la nacionalidad o domicilio de las personas, las rentas de cualquier naturaleza que éstas obtuvieren, solo serán gravables en el país miembro en el que tales rentas tengan su fuente productora;”<sup>97</sup> excluye las rentas que se originan en el exterior; esta normativa fue aplicada por Bolivia en 1972, Colombia en 1978, Ecuador en 1972, Perú en 1972 y Venezuela en 1973.<sup>98</sup> La decisión 40, complementada por la 578, mantiene el criterio de la fuente, entre los países miembros, sin embargo, permite a los países miembros de la Comunidad Andina suscribir convenios con terceros países para evitar la doble imposición, sin necesidad de ajustarse a este criterio

---

<sup>97</sup> Artículo 3, Jurisdicción Tributaria, Decisión 40 y 578 CAN.

<sup>98</sup> Cesar, Montaña, *Ibidem*. p. 172

de imposición,<sup>99</sup> es así como los mismos países miembros del Acuerdo de Cartagena se alejan del criterio tradicional de la fuente.<sup>100</sup>

El artículo 7 de la Decisión 578, al contrario de lo que dispone el artículo 7 del Modelo de Convenio, los beneficios empresariales tributan exclusivamente donde estas actividades de hubiesen generado.

## **5.2 Propuestas de la Organización para la cooperación y el desarrollo económicos OCDE.**

La Organización para la Cooperación y Desarrollo del Comercio (OCDE): Es una de las organizaciones internacionales más activas en la promoción del comercio electrónico, ya en 1997 y 1998 celebró dos conferencias ministeriales sobre el tema. Por su parte, el Comité de Asuntos Fiscales (CAF, Committee on Fiscal Affairs) de la OCDE ha realizado un proyecto de "Condiciones Marco para la Tributación" (The Taxation Framework Conditions), además de un programa de trabajo, cuya finalidad es el establecimiento de normas tributarias destinadas a regular el comercio electrónico.<sup>101</sup>

A) En la Conferencia Ministerial de la OCDE, celebrada en Ottawa en octubre de 1998 “Un mundo sin fronteras: obtener todo el potencial del comercio electrónico”, Se adopta una Resolución conjunta en relación con “Las condiciones del sistema de tributación del comercio electrónico”.

---

<sup>99</sup> Troya, José V. *Ibidem*. p 66

<sup>100</sup> Cesar, Montaño, *Manual de Derecho Tributario Internacional*. Universidad Andina Simón Bolívar, sede Ecuador, Corporación Editora Nacional, Quito; Ecuador; 2006. p 173

<sup>101</sup> Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. *Tributación Fiscal y Comercio Electrónico*. *Ibidem*.

Las principales conclusiones reafirman dos ideas básicas.

- Los actuales principios tributarios pueden y deben aplicarse al comercio electrónico.
- No es necesario crear nuevas figuras tributarias que podrían ser discriminatorias con dicho comercio electrónico.

Con respecto a las Administraciones Tributarias, debe existir el comercio electrónico el mismo nivel de identificación e información del contribuyente que se exige en el comercio convencional, aunque para conseguirlo se utilice otros métodos, y con respecto a las normas tributarias internacionales, se considera necesario aplicar los principios vigentes en los tratados internacionales, siempre revisando y clarificando su aplicación concreta, hasta se propone una nueva redacción de los Comentarios al artículo 12 del Modelo de Convenio de la OCDE de doble imposición, que pretende aclarar el tratamiento tributario de las adquisiciones de software, ya sea como cánones o como beneficios empresariales producto de compraventas, resaltando que para efectos tributarios no influye que el suministro del producto se efectúe a través de la red.<sup>102</sup>

### **5.2.1 Tratamiento tributario a ciertas actividades económicas del comercio electrónico**

**a).-** Al adquirirse un bien digitalizado como por ejemplo un programa informático, un libro, una película, etc. por medio de la red, el hecho de que el producto sea entregado de forma electrónica no influye en la calificación de la renta, esto solo responde a criterios de eficiencia y de costes de distribución, lo que si es importante es

---

<sup>102</sup> Cuello, Rafael, *Tributación del Comercio electrónico*. Editorial Tirant lo blanch: Valencia; ES; 1999. p 18

que si esta adquisición no es para explotar comercialmente el derecho de reproducción los pagos efectuados por el cliente no constituyen cánones sino beneficios empresariales (Art. 7 del MC), al no producirse una cesión de uso, la consecuencia fiscal de la imposición directa, es que nos encontramos simplemente ante una contraprestación por una adquisición de un bien o una prestación de un servicio.

## **Modelo de Convenio Fiscal sobre la renta y sobre el patrimonio 2000**

### **Comité de asuntos fiscales de la OCDE**

#### ***“Artículo 7. 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.*
- 2. Sin perjuicio de las disposiciones del apartado 3, cuando una empresa de un Estado contratante realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él, en cada Estado contratante se atribuirán a dicho establecimiento permanente los beneficios que el mismo hubiera podido obtener si fuera una empresa distinta y separada que realizase actividades idénticas o similares, en las mismas o análogas condiciones y tratase con total independencia con la empresa de la que es establecimiento permanente.*
- 3. Para la determinación del beneficio del establecimiento permanente se permitirá la deducción de los gastos realizados para los fines del establecimiento permanente, incluyéndose los gastos de dirección y generales de administración para los mismos fines, tanto si se efectúan en el Estado en que se encuentra el establecimiento permanente como en otra parte.*
- 4. Mientras sea usual en un Estado contratante determinar los beneficios imputables aun establecimiento permanente sobre la base de un reparto de los*

*beneficios totales de la empresa entre sus diversas partes, lo establecido en el apartado 2 no impedirá que ese Estado contratante determine de esta manera los beneficios imponibles; sin embargo, el método de reparto adoptado habrá de ser tal que el resultado obtenido sea conforme a los principios contenidos en este artículo.*

*5. No se atribuirán beneficios a un establecimiento permanente por la simple compra de bienes o mercancías para la empresa.*

*6. A efectos de los apartados anteriores, los beneficios imputables al establecimiento permanente se calcularán cada año utilizando el mismo método, a no ser que existan motivos válidos y suficientes para proceder de otra forma.*

*7. Cuando los beneficios comprendan rentas reguladas separadamente en otros artículos de este Convenio, las disposiciones de dichos artículos no quedarán afectadas por las del presente artículo.”*

En el caso contrario, si lo que adquiere el cliente es el derecho a explotar comercialmente los derechos de explotación correspondientes al producto digital, la renta derivada de ese comercio de bienes inmateriales responderá expresamente al concepto de cesión de uso, los pagos por el uso o la cesión de un derecho de uso, en el ámbito de los Convenios para evitar la doble imposición internacional se denominan cánones.

## **Modelo de Convenio Fiscal sobre la renta y sobre el patrimonio 2000**

### **Comité de asuntos fiscales de la OCDE**

#### **“Artículo 12. Cánones**

*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.*

*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.*

*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, y 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°.*

*4. Cuando, por las relaciones especiales existentes entre el deudor y el beneficiario efectivo o por las que uno y otro mantengan con terceros, 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 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 Convenio.”*

La distinción es de gran importancia, pues mientras en el caso de beneficios de empresas, y siempre que no exista un establecimiento permanente, la tributación será en origen, en el caso de que se califique como cánones, entonces el Estado de la fuente sí tendrá potestad para gravar el hecho imponible en función del porcentaje establecido en el convenio de doble imposición o en el tipo establecido por su legislación interna.

En virtud de lo anteriormente señalado las rentas de las compraventas internacionales, normalmente, son calificadas en los Convenios de Doble Imposición Internacional, como rentas empresariales o ganancias de capital<sup>103</sup>, en cuyo caso su tributación, también como norma, sólo procederá en el Estado de residencia del receptor de las mismas, y no en el de su origen o fuente, de acuerdo con el Modelo de convenio, la tributación es exclusiva en el Estado de residencia del beneficiario.

En resumen, ya sea que las rentas sean consideradas como beneficios empresariales (artículo 7 del MC) o como cánones (artículo 12 del MC), en cualquiera de los dos casos el Modelo de Convenio sigue como criterio general la atribución del

---

<sup>103</sup> Artículos 4, 7 y 12 del Modelo de Convenio OCDE.

derecho exclusivo de gravamen al Estado de residencia del beneficiario de la renta, siempre que sea el beneficiario efectivo de los cánones, no resulta aplicable a los cánones procedentes de un tercer Estado ni a los cánones procedentes de un Estado contratante atribuibles a un establecimiento permanente que una empresa de dicho Estado posea en el otro Estado contratante.

En el Ecuador no existe normativa que permita distinguir o calificar la naturaleza de las rentas obtenidas por operaciones electrónicas, los servicios en general, al ser exportados, siguen la misma suerte que las exportaciones de bienes, es decir, no pagan impuestos, siempre que reúnan las siguientes condiciones:

- a) Que el exportador del servicio sea una persona natural o sociedad residente o domiciliada en el país;
- b) Que el usuario o beneficiario del servicio sea una persona natural o sociedad no residente ni domiciliada en el país;
- c) Que aunque el servicio sea prestado en el Ecuador, su uso, explotación o aprovechamiento directo tenga lugar en el exterior; y,
- d) Que el pago efectuado por tal servicio no sea cargado como gasto para una sociedad o establecimiento permanente en el Ecuador.

Según la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno (Art. 48) los pagos al exterior están sujetos a retención del Impuesto a la Renta, cuando se considere ingresos provenientes de fuente ecuatoriana; la retención es del 25% a menos que se trate de ingresos exentos o si la tarifa es menor en virtud de algún convenio para evitar la doble tributación.

**b) .-** También se debe considerar las rentas del trabajo dependiente o rentas derivadas de un empleo, en este caso los sueldos, salarios y otras remuneraciones similares obtenidos por un residente de un Estado contratante en razón de un empleo sólo pueden someterse a imposición en ese Estado, si: el perceptor permanece en el otro Estado durante un período o períodos cuya duración no exceda, en conjunto, de 183 días en cualquier período de doce meses que comience o termine en el año fiscal considerado; las remuneraciones son pagadas por, o en nombre de, un empleador que no sea residente del otro Estado; las remuneraciones no son soportadas por un establecimiento permanente que el empleador tenga en el otro Estado (artículo 15 del MC).

**c).-** Dentro del comercio electrónico no se debe olvidar un tema importante como la publicidad, en este caso, los anunciantes pagan por la difusión de sus anuncios a los usuarios de una determinada página web, los pagos que se derivan de este tipo de operaciones deben incluirse en el ámbito de los beneficios empresariales y no en el de los cánones, es decir donde tenga establecimiento permanente y como en el comercio electrónico se vuelve difícil, la imposición la aplica el estado de residencia (artículo 7 del MC).<sup>104</sup>

**d).-** Igual importancia tiene el asesoramiento profesional a través del internet, como en el caso de un abogado, un médico u otro profesional que asesora a los clientes a través del e-mail, el vídeo, la conferencia o cualquier otro medio de comunicación a distancia, en este caso los pagos derivados de estas operaciones se los trata como

---

<sup>104</sup> José A. Rodríguez Ondarza , *Ibíd.*

beneficios empresariales y no en el de los cánones, es decir donde tenga establecimiento permanente y como en el comercio electrónico se vuelve difícil, la imposición la aplica el estado de residencia (artículo 7 del MC).<sup>105</sup>

e).- En el caso de las subastas on line, en el cual el proveedor muestra algunos productos cuya compra debe efectuarse a través de subasta, el usuario compra los bienes directamente a su propietario, y no de la empresa que opera la página web. El vendedor compensa al proveedor con un porcentaje de los precios de venta o con una cuota fija, nuevamente el criterio general que se mantiene es que los pagos correspondientes a estas operaciones constituyen beneficios empresariales, es decir donde tenga establecimiento permanente y como en el comercio electrónico se vuelve difícil, la imposición la aplica el estado de residencia (artículo 7 del MC).<sup>106</sup>

Los efectos de estas transferencias digitalizadas, se han resumido en tres ideas básicas:

- Primera, debe abandonarse la distinción entre propiedad tangible e intangible, el medio a través del cual se transfiere la información ha de ser irrelevante;
- Segunda la distinción primaria esta en los conceptos de transferencias de derechos de propiedad registrados contra, transferencias de bienes u objetos sometidos a derecho de propiedad registrados.
- Desde el momento en que la información digitalizada puede ser fácilmente copiada a bajo costo, la transferencia del puro derecho de reproducción no ha de

---

<sup>105</sup> José A. Rodríguez Ondarza , Ibídem.

<sup>106</sup> José A. Rodríguez Ondarza , Ibídem.

constituir el concepto relevante, la relevancia esta en el derecho de reproducción acompañado del derecho a vender al público las copias así obtenidas.

### **5.3 Propuestas por la Unión Europea**

La Unión Europea está mucho más avanzada en cuanto a definir un marco jurídico para el comercio electrónico al dar definiciones armonizadas e imponer obligaciones a los proveedores de internet.

a) Propuesta modificada de Directiva del Parlamento Europeo del Consejo, relativa a determinados aspectos jurídicos del comercio electrónico en el mercado interior presentada por la Comisión con arreglo al apartado 2 del artículo 250 del Tratado CE.<sup>107</sup>

Propuesta basada en las orientaciones elaboradas en la comunicación que la Comisión dedicó al comercio electrónico, en la que se fijaba como objetivo para el año 2000 la creación de un marco jurídico coherente a escala europea para el comercio electrónico. Esta propuesta proporciona definiciones generales, intenta evitar el exceso de reglamentación, apoyándose en las libertades del mercado interior, considerando la realidad comercial y garantizando una protección eficaz y efectiva del interés común.

La propuesta de Directiva en su artículo 2, contiene las siguientes definiciones armonizadas:

---

<sup>107</sup> José A. Rodríguez Ondarza , *Ibídem.*

- *“Servicios de la sociedad de la información: todo servicio prestado, normalmente a cambio de una remuneración, a distancia, por vía electrónica y a petición individual de un destinatario.*

- *Prestador de servicios: Cualquier persona física o jurídica que suministre un servicio de la sociedad de la información;*

- *Prestador de servicios establecido: Prestador que ejerce de manera efectiva una actividad económica a través de una instalación estable y por un período de tiempo indeterminado.*

*La presencia y utilización de los medios técnicos y de las tecnologías utilizados para suministrar el servicio no representan un establecimiento del prestador de servicios*

- *Destinatario del servicio: Cualquier persona física o jurídica que utilice un servicio de la sociedad de la información por motivos profesionales o de otro tipo y, especialmente, para buscar información o para hacerla accesible*

- *Comunicaciones comerciales: Todas las formas de comunicación destinadas a promocionar, directa o indirectamente, bienes, servicios o la imagen de una empresa, organización o persona con una actividad comercial, industrial, artesanal o de profesión liberal;*

- *Ámbito coordinado: Los requisitos exigibles a los prestadores de servicios de la sociedad de la información y a los servicios de la sociedad de la información.*

*Todo Estado miembro deberá velar por que los servicios de la sociedad de la información suministrados por un prestador de servicios establecido en su territorio respeten las disposiciones aplicables en dicho Estado miembro y que formen parte del ámbito coordinado de la propuesta de directiva.*

*Un Estado miembro no podrá restringir la libre circulación de servicios de la sociedad de la información procedentes de otro Estado miembro por motivos que formen parte del ámbito coordinado de la propuesta.*

*Los Estados miembros deberán disponer en su legislación, que el acceso a la actividad de proveedor de servicios de la sociedad de la información no se someta a un régimen de*

*autorización previa, y que los servicios de la sociedad de la información deban permitir a sus destinatarios y a las autoridades competentes acceder con facilidad y de forma directa y permanente a la siguiente información:*

- *Nombre del prestador de servicios;*
- *Dirección en que está establecido el prestador de servicios;*
- *Datos que permitan ponerse en contacto rápidamente con el prestador de servicios y establecer una comunicación directa y efectiva con él, incluyendo su dirección de correo electrónico;*
- *Si el prestador de servicios está inscrito en un registro mercantil, nombre de dicho registro y número de inscripción del prestador de servicios;*
- *Si una determinada actividad está sujeta a un régimen de autorización, las actividades cubiertas por la autorización concedida al prestador de servicios y los datos de la autoridad que la haya concedido;*
- *Por lo que se refiere a las profesiones reguladas:*
  - a) *Si el prestador de servicios pertenece a un colegio profesional o institución similar, datos de dichos colegio o institución;*
  - b) *Título profesional expedido en el Estado miembro en que esté establecido, normas profesionales aplicables en el Estado miembro en que esté establecido y en los Estados miembros en que se suministran de forma regular servicios de la sociedad de la información.*<sup>108</sup>

**B)** A principios de 1999, la Secretaria del Estado de Hacienda constituyó la Comisión para el Estudio del Impacto del Comercio Electrónico en la fiscalidad española; de entre las más de 200 recomendaciones formuladas sobresalen las siguientes:<sup>109</sup>

---

<sup>108</sup> José A. Rodríguez Ondarza , *Ibíd.*

<sup>109</sup> Cremades, Javier, coord.; Fernández-Ordóñez, Miguel Angel, coord.; Illescas, Rafael, coord., *Régimen jurídico de Internet*. Editorial La Ley; Madrid; ES; 2002. p. 1055.

- Potenciar el seguimiento de la AEAT<sup>110</sup> de los sitios web donde se produzcan las transacciones comerciales.
- No aceptar, en principio ninguna propuesta de moratoria fiscal del comercio electrónico.
- No se deberían introducir nuevos gravámenes sobre el comercio electrónico. En particular ideas como el Bit Tax deben rechazarse.
- Las decisiones tributarias han de ser neutrales a la hora de grabar las diferentes formas de comercio y de servicio de la sociedad de la información.
- Debería estudiarse la viabilidad de que la administración tributaria española pueda otorgar a los sitios web que cumplan y se comprometan a cumplir una serie de requisitos previamente establecidos.
- Alternativamente deberían plantearse formulas que permitan el registro único de operadores comunitarios y prevean el reparto de la recaudación tributaria procedente de sus operaciones que realicen con consumidores finales europeos.

---

<sup>110</sup> La Agencia Tributaria del Gobierno de España, creada por el artículo 103 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991, se constituyó de manera efectiva el 1 de enero de 1992. Está configurada como una entidad de derecho público adscrita al Ministerio de Economía y Hacienda a través de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos.

## CONCLUSIONES

Las consecuencias del Comercio Electrónico, en el ámbito tributario, son en términos generales, por una parte la pérdida de la capacidad de la administración tributaria, en aplicar el sistema fiscal tal como esta diseñado; y, por otra parte esta la competencia entre los estados, para tratar de someter a imposición el hecho generador de renta originado por operaciones del comercio electrónico.

Los conceptos de soberanía, en especial el de soberanía fiscal, la residencia y el establecimiento permanente, son conceptos que requieren ser rediseñados, al no tener una definición unánime de establecimiento permanente y porque los diversos países en sus convenios internacionales tributarios extienden su capacidad de imposición a los no residentes y limitan a los otros estados para que no puedan gravar a sus residentes, sería bueno incluir dentro del establecimiento permanente consideraciones especiales respecto al comercio electrónico.

El problema de la imposición en el comercio electrónico es difícil de resolver, por cuanto, el ciberespacio permite transar desde cualquier lugar, por tanto, una empresa residente de un país no necesitará para actuar en otro país establecer una filial o un establecimiento permanente, sino que podrá vender sus productos, en muchos casos directamente a consumidores finales, desde un paraíso fiscal y de forma on line, cargándose la factura en una cuenta radicada en un banco off shore, eso cuando existe un respaldo documental de tal transacción.

El internet no tendría conceptualmente que convertirse o aceptarse como un territorio libre de impuestos, por ello nos causa gran preocupación el hecho de que nuestro ordenamiento jurídico vigente, la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, su reglamento de aplicación, y demás resoluciones administrativas, hasta ahora no ha sido adecuadas para la regulación de los aspectos tributarios del comercio electrónico, lo que resulta un evidente obstáculo para su expansión como mecanismo de desarrollo económico y comercial. Una realidad preocupante es que los gastos realizados a través de estos medios no son reconocidos por la Administración al no contar con un comprobante de venta expresamente autorizado por la Administración Tributaria, convirtiéndose en un gasto no deducible, por lo tanto, no apto para ser descontado para el cálculo del impuesto a la renta.

La discusión doctrinal a nivel internacional, sobre la controversia de la aplicación exclusiva del criterio de atribución de potestad tributaria de la fuente, defendido por los países en desarrollo que son los consumidores, que aunque pueda ser considerado inicialmente de mayor difusión y aceptación, porque implica una mayor justicia tributaria entre los estados, frente al criterio de la residencia defendido por los países desarrollados que son los proveedores de capital y de servicios, se ha vuelto una discusión política. En mi criterio, la adopción universal del principio de territorialidad como criterio único de vinculación espacial es el único que conducirá a la eliminación de la doble imposición internacional y ya no será necesario negociar este tipo de convenios, aunque se debe reconocer que la tendencia marcada a nivel legislativo es tornar los sistemas hacia renta mundial, abarcando la aplicación equivalente y amplia de ambos principios combinados.

Hasta que se acepte internacionalmente un criterio unánime de fuente, el comercio electrónico debe ser regulado particularmente a través de convenios internacionales tributarios, solo así se puede evitar la evasión y la doble imposición y sobre todo lograr un reparto adecuado de las rentas a nivel mundial, el cual debe hacerse eco de los principios que la OCDE proclama (neutralidad, eficiencia, seguridad y simplicidad, eficacia e imparcialidad y flexibilidad) para adoptar un modelo de tributación del comercio electrónico no discriminatorio, apto para resguardar la soberanía fiscal de todos los Estados y asegurar un reparto equilibrado de la base imponible; sin embargo, para infortunio de nuestros países en desarrollo, en donde predomina el criterio de la fuente, y afortunadamente para los países desarrollados que son grandes vendedores de software los convenios de doble imposición internacional se basan en el modelo de convenio de la OCDE, el cual en sus artículos 3, 7, 12, 15 claramente señala que las compraventas internacionales, son calificadas como rentas empresariales, ganancias de capital o como cánones, en ambos casos su tributación, también como norma, sólo procederá en el Estado de residencia del beneficiario de las rentas, y no en el de su origen o fuente.

Como una evaluación, se puede considerar que Ecuador y otros países de la subregión, están dejando de lado las Decisiones de la Comunidad Andina, la 578, dispone que los beneficios empresariales tributan exclusivamente donde estas actividades se hubiesen generado, es decir en el de su origen o fuente. Esto nos explica el porque las políticas fiscales responden a intereses particulares de ciertos países y no en conceptos fiscales básicos que admitan una distribución real de las rentas.

De lo expuesto se desprende la necesidad de que cualquier reforma normativa interna en este terreno sea prudente, dada su constante y acelerada evolución, estando atento a las nuevas prácticas empresariales y comerciales, la postura más aceptada pasa por el mantenimiento de las actuales figuras impositivas fundamentales, limitándose la reforma normativa al ámbito de cuestiones puntuales que permitan la debida adecuación de los impuestos existentes a las nuevas realidades surgidas en el ámbito del comercio electrónico, esto es adaptar el sistema tributario conocido a la nueva realidad, puesto que no nos encontramos ante una nueva o distinta expresión de riqueza que justifique la creación de nuevos impuestos que graven de manera específica la contratación electrónica.

Durante toda esta investigación, comprobé que las discusiones respecto a acordar por unanimidad el criterio de atribución de potestad tributaria en las actividades del comercio electrónico, continuaran, sin llegar a una respuesta equitativa y justa en la redistribución de las rentas para todos los Estados, lo positivo es saber, que la Comunidad Andina, a través de sus decisiones defiende el criterio de la fuente, criterio por mi considerado como el más indicado para grabar los hechos generados en las transacciones del comercio electrónico, sin embargo, se debería dar más fuerza de cumplimiento a estas decisiones que son nuestras como país andino y que el Modelo de Convenio propuesto de la OCDE, quede solo para referencia y no de obligatorio cumplimiento para cada uno de los acuerdos para evitar la doble imposición que firma el Ecuador, la concepción de lo que constituye un establecimiento permanente para las actividades del comercio electrónico, es un reto para otros trabajos de investigación en esta área.

## BIBLIOGRAFÍA

1. Albán Zambonino, Marco. Problemas del derecho tributario frente al comercio electrónico. Universidad Andina Simón Bolívar Abya-Yala Corporación Editora Nacional; Quito; EC; 2003.
2. Asorey, Rubén O. El impacto del cibercomercio en los principios fiscales y en libertad de comercio. Ediciones Universidad Austral Abaco; Buenos Aires; AR; 2003.
3. Blasco, Miguel. Los distintos impuestos en Internet. Ediciones Aranzadi Navarra; ES; 2001
4. Cadena Merlo, Pablo Xavier. Breve estudio sobre la relación y adaptabilidad entre la actual legislación tributaria ecuatoriana y el comercio electrónico. Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador; Quito; EC; 2003.
5. Campagnale, Norberto Pablo; Catinot, Silvia Guadalupe; Parrondo, Alfredo Javier. El impacto de la tributación sobre las operaciones internacionales. Ediciones La Ley, Buenos Aires; AR; 2000.
6. Campagnale, Norberto Pablo; Catinot, Silvia Guadalupe; Parrondo, Alfredo Javier. Globalización y renta mundial. Material utilizado para la clase de Derecho Tributario Internacional 2006-2007.
7. Cazorla Prieto, Luis María. El comercio electrónico ante nuestro sistema tributario. Ediciones Aranzadi Navarra; ES; 2001
8. Código Orgánico Tributario.
9. Cremades, Javier, coord.; Fernández-Ordóñez, Miguel Angel, coord.; Illescas, Rafael, coord., Régimen jurídico de Internet. Editorial La Ley; Madrid; ES; 2002.
10. Cuello, Rafael, Tributación del Comercio electrónico. Editorial Tirant lo blanch: Valencia; ES; 1999
11. Esteve Pardo, María Luisa. Fiscalidad del comercio electrónico. Ediciones Cuca; Guadalajara; MX; 2004.
12. Greco, Marco Aurelio. Aspectos tributarios do comercio electrónico. Aspectos tributarios do comercio electrónico. Ediciones Universidad Austral ábaco; Buenos Aires; AR; 2003.

13. Giuliani, Federico María. Técnicas de comercio electrónico y nociones de organización estable. Ediciones Universidad Austral ábaco; Buenos Aires; AR; 2003.
14. Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y su Reglamento de aplicación.
15. Ley de Comercio Electrónico, Firmas Electrónicas y Mensajes de Datos
16. McLure, Charles E., Jr.; Corabi, Giampaolo, La tributación sobre el comercio electrónico: objetivos económicos, restricciones tecnológicas y legislación tributaria. Ediciones Depalma, Buenos Aires; AR; 2000.
17. Montaña Galarza, Cesar. Derecho tributario Internacional. El Establecimiento permanente. Editorial Temis; Bogota; COL; 2004.
18. Montaña Galarza, Cesar. Manual de Derecho Tributario Internacional. Universidad Andina Simón Bolívar, sede Ecuador, Corporación Editora Nacional, Quito; Ecuador; 2006.
19. Modelo de Convenio Fiscal sobre la renta y sobre el patrimonio 2000. Comité de asuntos fiscales de la OCDE
20. Nocete, Francisco, La Fiscalidad Internacional del Comercio Electrónico, Instituto de Estudios Fiscales.
21. Pardini, Aníbal A. Derecho de Internet. Ediciones La Roca, Buenos Aires; AR; 2002.
22. Rodríguez Ondarza, Jose, A, LA FISCALIDAD DEL COMERCIO ELECTRÓNICO IMPOSICIÓN DIRECTA (Universidad Complutense de Madrid) DOC. No 6/
23. Schindel, Ángel en: Pistone, Pasquale, coor.; Taveira Torres, Heleno, coor...Estudios de derecho tributario constitucional e internacional: homenaje latinoamericano a Víctor Uckmar, Los criterios de la fuente y de la Residencia. Editorial Ábaco; Buenos Aires; AR 2005
24. Tributación Fiscal y Comercio Electrónico – Implantación del Marco Tributario de la Conferencia de Ottawa, OCDE, 2002.
25. Troya, José V. Derecho Internacional Tributario, material utilizado en el curso de Derecho Internacional Tributario, en la Maestría de Derecho, mención Derecho Tributario 2006-2007
26. Uckmar, Víctor, coor.; Altamirano, Alejandro C., coor; Taveira Torres, Heleno, coor. Impuestos sobre el comercio internacional. Ediciones Universidad AustralAbaco; Buenos Aires; AR; 2003.

27. Uckmar, Victor, La influencia del domicilio, de la residencia, y de la nacionalidad en el derecho tributario, Estudio publicado en la Revista de Derecho Financiero y Hacienda Publica, Madrid, 1956.
28. Valero Lozano, Nicolás. La tributación en Internet. Ediciones Aranzadi Navarra; ES; 2001
29. Queralt, Juan M. Curso de Derecho Fianciero y Tributario, décimo séptima edición. Editorial Tecnos, Madrid, 2006.