

Universidad Andina Simón Bolívar

Sede Ecuador

Área de Derecho

Maestría en Planificación Tributaria y Fiscalidad Internacional

Necesidad de regular en el Ecuador la imposición sobre la renta en el comercio electrónico de intangibles

Francisco Javier Núñez Castillo

Tutor: César Eduardo Montaña Galarza

Quito, 2021

Trabajo almacenado en el Repositorio Institucional UASB-DIGITAL con licencia Creative Commons 4.0 Internacional

	Reconocimiento de créditos de la obra No comercial Sin obras derivadas	
-------------------------------------------------------------------------------------	-------------------------------------------------------------------------------------	---------------------------------------------------------------------------------------

Para usar esta obra, deben respetarse los términos de esta licencia

Cláusula de cesión de derecho de publicación

Yo, Francisco Javier Núñez Castillo, autor de la tesis titulada “Necesidad de regular en Ecuador la imposición sobre la renta en el comercio electrónico de intangibles”, mediante el presente documento dejo constancia de que la obra es de mi exclusiva autoría y producción, que la he elaborado para cumplir con uno de los requisitos previos para la obtención del título de Magíster en Planificación Tributaria y Fiscalidad Internacional en la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.

1. Cedo a la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, los derechos exclusivos de reproducción, comunicación pública, distribución y divulgación, durante 36 meses a partir de mi graduación, pudiendo por lo tanto la Universidad, utilizar y usar esta obra por cualquier medio conocido o por conocer, siempre y cuando no se lo haga para obtener beneficio económico. Esta autorización incluye la reproducción total o parcial en los formatos virtual, electrónico, digital, óptico, como usos en red local y en internet.
2. Declaro que en caso de presentarse cualquier reclamación de parte de terceros respecto de los derechos de autor/a de la obra antes referida, yo asumiré toda responsabilidad frente a terceros y a la Universidad.
3. En esta fecha entrego a la Secretaría General, el ejemplar respectivo y sus anexos en formato impreso y digital o electrónico.

7 de diciembre de 2021

Firma: _____

Resumen

La revolución del comercio tradicional se produjo a partir de que la tecnología y el internet se orientaron a los negocios, de allí que, las comunicaciones entre oferentes y demandantes se realizan en menor tiempo, y por añadidura las transacciones se tornaron mundiales; además, se crearon servicios con contenido tecnológico, a los que se los denominó como digitales, cuya característica principal es su intangibilidad, es decir, se prestan a través de la red sin necesidad de la presencia física del proveedor y cliente. A esta nueva tendencia *on line* se la denomina como comercio electrónico.

Las características propias del comercio electrónico han trastocado significativamente las teorías tributarias que hasta ahora fueron eficaces en la recaudación de recursos para los estados; factores como la inmaterialidad de los servicios, la deslocalización de las transacciones y sus actores, y la calificación de la renta, constituyen verdaderos escollos para los países, cuyas legislaciones impositivas continúan basándose en los principios del impuesto a la renta de fuente y residencia, es decir, no se actualizaron al mismo ritmo de los cambios producidos por el comercio electrónico, lo cual se ve reflejado en la reducción de sus recaudaciones impositivas, a pesar de que, dentro de sus límites territoriales se están generando riqueza.

Bajo este escenario, los países desarrollados miembros de la OCDE, aprobaron la creación de un plan denominado BEPS, que tiene como finalidad la adopción de medidas anti-abuso para contrarrestar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, sin embargo no se han aprobado medidas concretas, únicamente se sugieren alternativas como la creación de impuesto mínimo global denominado *Globe*, que pretende distribuir una parte de los impuestos generados en las diferentes jurisdicciones. En cuanto a nuestro país, la falta de legislación impositiva sobre la renta en las operaciones de comercio electrónico de intangibles, ocasiona un detrimento en la recaudación tributaria.

Finalmente, el presente trabajo de investigación recoge las iniciativas más relevantes del estudio comparado efectuado con Perú y Uruguay, que podrían ser aplicadas en nuestro país, retos a los que se enfrenta Ecuador, y sobre los que deberá necesariamente adoptar las medidas más convenientes basándose en los principios fiscales del comercio electrónico.

Palabras clave: comercio electrónico, intangibles, BEP'S, servicios digitales, impuesto a la renta, OCDE, Globe.

El presente trabajo lo dedico a mi padre quien con su constante amor y cariño estuvo a mi lado en todo momento, fortaleciendo mi espíritu y apoyando mis sueños. A mi madre que me formó desde pequeño y con su ejemplo guió mi camino con perseverancia y valor.

Agradecimientos

En primer lugar agradezco a Dios cuya bendición ilumina mi vida, guía el sendero de mis actos, y cada día me otorga la maravillosa experiencia de la vida, así como la energía para cumplir su voluntad.

A mis padres, que jamás se han apartado de mi lado, aunque mi madre ya no se encuentra físicamente, pero sus enseñanzas me formaron como un hombre honesto y con principios, y mi padre cuya paciencia y cariño alimentan mi espíritu para cumplir las metas que me propongo.

A mi tutor, que constituyó un aporte fundamental en la elaboración de este trabajo de investigación profesional, gracias a toda su experiencia y conocimientos que se plasman en su acertada guía académica, y, a aquellas personas que con su amabilidad y afecto me han impulsado a no declinar en el este sueño que ahora se convierte en una realidad.

Tabla de contenidos

Introducción.....	13
Capítulo primero: Imposición sobre la renta y las operaciones de comercio electrónico de intangibles.....	15
1. Impuesto a la renta, objeto y materia gravada.....	15
1.1 Criterios de vinculación impositiva del impuesto a la renta.....	20
2. Comercio electrónico de intangibles, servicios digitales.....	23
2.1 El Comercio electrónico.....	23
2.2 Clasificación y tipos de comercio electrónico.....	26
2.3 Principios del comercio electrónico.....	28
2.4 Los Intangibles.....	29
2.4.1 Servicios digitales.....	31
3. Tributación a la renta del comercio electrónico	33
3.1 Desmaterialización y deslocalización de transacciones.....	33
3.2 Calificación de la renta.....	41
Capítulo segundo: Análisis situacional y normativo del comercio electrónico de intangibles	45
1. Marco normativo ecuatoriano y análisis comparado de la legislación.....	45
1.1 Operaciones de comercio electrónico de intangibles en Ecuador y otros países de la región: servicios digitales.....	45
1.2 Régimen jurídico del impuesto a la renta en el Ecuador y el comercio electrónico de intangibles: una mirada comparada.....	52
1.3 Hecho generador y materia gravada en operaciones de comercio electrónico servicios digitales.....	54
1.4 Sujeto pasivo del impuesto a la renta del comercio electrónico de servicios digitales.....	69
2. Problemas derivados del régimen de impuesto a la renta ecuatoriano y sus vacíos sobre las operaciones de comercio electrónico de intangibles.....	70
3. Principales lineamientos sobre la imposición a la renta aplicados al comercio electrónico de intangibles.....	73
Conclusiones y Directrices.....	87
Bibliografía.....	93

Introducción

El presente trabajo de investigación académica pretende responder a la pregunta ¿es necesario que la legislación tributaria nacional contemple la imposición sobre la renta en el comercio electrónico de intangibles?, para lo cual se analizan las características del entorno en el que se desarrolla este mercado, cuya principal herramienta es la internet, recurso que posibilita una relación comercial sin fronteras entre oferentes y demandantes, multiplicando el número de transacciones realizadas, principalmente las de servicios digitales, lo cual genera ingresos económicos significativos para los actores económicos relacionados, recursos que actualmente, al no encontrarse taxativamente gravados en la normativa del país, no son objeto del impuesto a la renta.

En el primer capítulo se abordan las definiciones del impuesto a la renta, su objeto y la materia gravada, luego se enlazan estos criterios con el comercio electrónico de intangibles, en especial el relativo a los servicios digitales, a fin ubicar el contexto de la tributación en este segmento del mercado; finalmente se analizan dos de los principales obstáculos que presenta la imposición de estas actividades, como son la desmaterialización, es decir la falta de presencia física de oferentes y demandantes, y la deslocalización de las transacciones, producida por cuanto las operaciones se efectúan por internet lo cual dificulta establecer el lugar físico en el que se llevó a cabo.

El segundo capítulo expone las operaciones de comercio electrónico de intangibles en el país y en la región, particularmente se analiza la prestación de servicios digitales y los recursos que generan en Ecuador, a fin de revelar la materialidad económica que tienen esos ingresos; en ese contexto se efectúa una mirada al régimen impositivo sobre la renta vigente en el país y el de otras legislaciones sudamericanas, que de una u otra manera resolvieron los inconvenientes para la tributación de estas operaciones. Finalmente, sobre la base de los argumentos expuestos, se detectan los principales vacíos de la normativa ecuatoriana en relación a la imposición sobre la renta en el comercio electrónico de intangibles.

Para concluir, el capítulo tercero contiene directrices recabadas de los análisis comparados, cuya aplicación se sugiere se consideren en las leyes tributarias ecuatorianas en relación a la imposición del comercio electrónico de intangibles.

Capítulo primero

Imposición sobre la renta y las operaciones de comercio electrónico de intangibles

En el presente capítulo se exponen las diferentes definiciones esgrimidas sobre la renta, tanto de personas como sociedades, se describen los términos con los cuales se la relaciona, llámese ingreso, ganancia y beneficio, su etimología; conceptos que nos permitan comprender qué definición cumple con la premisa de la capacidad contributiva, principio sobre el cual se basan los sistemas impositivos sobre la renta.

Por otro lado, también se abordará al comercio electrónico de intangibles, y de entre ellos, particularmente a los servicios digitales, cuyo desarrollo se fundamenta en la utilización de herramientas de tecnologías de información y comunicación, que posibilitan su expansión internacional hacia el mercado mundial, cuyos consumidores muestran gran aceptación al momento de cubrir necesidades insatisfechas.

En este entorno, se discutirá por un lado la imposición sobre la renta, tradicionalmente basada en los principios de fuente o residencia como nexo de sujeción, y por otro, los desafíos propios de esta modalidad de intercambio, llámense estos desmaterialización y deslocalización de transacciones, que dificultan la posibilidad de determinar si la potestad de exacción tributaria le corresponde a la nación en la cual reside la empresa prestataria del servicio, o su vez al estado en el que se efectuó la prestación.

1. Impuesto a la renta, objeto y materia gravada

José Vicente Troya y Carmen Simone señalan que el “tributo constituye una prestación exigida unilateralmente por el Estado a los particulares para solventar el gasto público, en virtud de su potestad de imperio, derivada de la soberanía, la misma que radica en el pueblo y se ejercita por medio de sus representantes”.¹

¹ José Vicente Troya y Carmen Amalia Simone, *Manual de Derecho Tributario* (Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2014), 9, edición en PDF.

En el ámbito jurídico, Fonrouge define al tributo como “una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público”.²

En esencia, el tributo tiene una naturaleza recaudadora de recursos, que los estados los destinan al gasto público, llámense seguridad, salud, educación, justicia; servicios que una sociedad requiere para su convivencia civilizada.

Bajo estas premisas, los tributos pueden ser de varios tipos, sin embargo, para su identificación se han utilizado criterios financieros, combinados con los jurídicos, cuyo resultado con más aceptación es el que los clasifica en impuestos, tasas y contribuciones especiales.³

En el caso particular de estudio, nos centraremos en los impuestos, que Fonrouge los define como “las prestaciones en dinero o en especie, exigidas por el Estado en virtud del poder de imperio, a quienes se hallen en situaciones consideradas por la ley como hechos impositivos”.⁴

Mariuska Sarduy, Grisell Leyva y Yeneisa de la Paz,⁵ indican que impuesto es “una institución jurídica, política y económica que regula la relación existente entre los ciudadanos y el Estado mediante la cual aquellos tienen la obligación de aportar y este el derecho de exigir una parte de los bienes de los primeros para sufragar las necesidades comunes mediante la prestación de servicios públicos”.

A su vez, Reyes Navarro Pascual y Francisco Jesús Paniagua,⁶ afirman que el impuesto es la “transferencia económica coactiva negativa (de los particulares al sector público), establecida mediante ley, y que no tiene ninguna contraprestación a nivel individual”.

El Modelo del Código Tributario del CIAT (36) define al impuesto como “el tributo cuya obligación tiene como hecho generador y como fundamento jurídico una

² Carlos Giuliani Fonrouge, *Derecho Financiero* (Buenos Aires: Fondo Editorial de Derecho y Economía, 9.ª ed., 2004), 1:249.

³ Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, *Modelo de Código Tributario del CIAT: un enfoque basado en la experiencia iberoamericana* (Panamá, Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, 2015), 35, https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTécnicos/Espanol/2015_Modelo_Codigo_Tributario_CIAT.pdf.

⁴ Fonrouge, *Derecho Financiero*, 257.

⁵ Mariuska Sarduy, Grisell Leyva y Yeneisa de la Paz, *Hacienda Pública* (La Habana: Felix Varela, 2006), 55, edición en PDF.

⁶ Reyes Navarro Pascual y Francisco Jesús Paniagua, *Cuestiones y ejercicios de hacienda pública* (Madrid: Universidad Nacional de Educación a Distancia, 2014), 254, edición en PDF.

situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente que pone de manifiesto una determinada capacidad contributiva del mismo”.⁷

El concepto antes referido, presenta una característica adicional de los impuestos, la capacidad contributiva vinculada con el sujeto obligado, es decir, las manifestaciones de riqueza de los particulares son factores que influyen en los límites y la base imponible de los impuestos.⁸

En este contexto, nace el impuesto a la renta, por cuanto concibe al ingreso como un factor para establecer la medida en la cual un ciudadano debe contribuir económicamente con el financiamiento de actividades de una nación, criterio que se vincula con el hecho de que aquel que más recursos económicos posee debe aportar en esa misma proporción, cumpliéndose con la manifestación de la capacidad contributiva.

En cuanto al término renta, Dino Jarach explica que existen diversas definiciones originadas en otros idiomas; en el caso de los hispanohablantes, afirma que la renta se ajusta a dos acepciones, la primera establece que es el ingreso neto total de una persona,⁹ es decir, la vincula con el sujeto, sin especificar si la genera activamente con su labor o solo la recibe, y especifica que debe ser neto, no bruto, entendiéndose que previamente fue liquidado mediante la aplicación de alguna deducción.

En cuanto a su segunda definición, establece como renta al producto neto, que proviene de fuentes definidas, tales como el trabajo, capital, la producción agrícola,¹⁰ por lo que, se maneja una vinculación al objeto del cual proviene.

Así mismo, Jarach señala que el término renta y rédito son sinónimos, provenientes etimológicamente del verbo latino *reddere* (rendir), a su vez vinculado al italiano *reddito* que proviene del latín *redire* (retornar), en consecuencia, una de las características del rédito es su periodicidad o recurrencia, siendo estos conceptos, según Jarach, atribuibles a una persona; para el caso de sociedades, la renta generalmente la denomina como beneficios, equivalente al italiano *utiliti* (utilidades), que agrupa los réditos de empresas comerciales, productivas, extractivas, y en menor medida ganancias ocasionales o de capital.¹¹

⁷ Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, “Modelo de Código Tributario del CIAT”, 36.

⁸ *Ibíd.*

⁹ Dino Jarach, *Finanzas públicas y derecho tributario* (Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 3.^a ed., 1996), 471.

¹⁰ *Ibíd.*, 472.

¹¹ *Ibíd.*, 472.

Queda claro entonces, que existe una diferenciación cuando nos referimos a la renta de personas y sociedades, los términos ingresos y ganancias se aplican para individuos, y el de beneficios para empresas, distinción que es necesario establecer por cuanto, conforme se explicará más adelante en el desarrollo de este tema, tienen un tratamiento particular.

Enrique García Viñuela en su obra “La Economía de los impuestos”, plantea que la renta constituye una variable para medir la capacidad de pago de los individuos, a partir de lo cual, se realizará la distribución de los impuestos. Además, cita al estadounidense Robert Haigh, quien afirma que renta es “el valor monetario del incremento neto del poder económico de un individuo entre dos fechas”.¹²

Roque García Mullín efectuó una compilación de las diferentes definiciones de renta expuestas desde los puntos de vista económico, financiero y tributario; es así que, inicialmente menciona a la renta como el producto periódico del capital, agrega en esta definición a los ingresos materiales que recibe un individuo y provienen de origen externo sin importar su periodicidad, e incorpora al término enriquecimientos como una manifestación de renta expresado en el ahorro o consumo medidos en un periodo determinado¹³, con lo cual prácticamente abarcamos la totalidad de manifestaciones de riqueza, sin embargo al ser tan amplio, no se considera para fines tributarios por cuanto valorar objetivamente el consumo es complejo, ya que deberían manejar precios de mercado de un sin número de servicios como el de habitación o alimenticio, por lo que establecer el valor de este beneficio no es tarea sencilla, a menos que se utilicen presunciones (sujetas o no a prueba en contrario), además, establece tres criterios que se deben considerar para determinar la existencia de renta, pudiéndose cumplir cualquiera de ellos, referidos al producto, flujo de riqueza y consumo más incremento de patrimonio.¹⁴

La renta como un producto consiste en la riqueza medible, que puede expresarse en términos monetarios, y que se encuentre separada de la fuente que la produjo, por ello la denomina como material, en consecuencia, aquellos activos que sufren aumento de su valor no constituyen renta, por ejemplo la plusvalía de los inmuebles. A esta circunstancia, se añade que la fuente productora de renta, es decir, los capitales

¹² Enrique García Viñuela, *La Economía de los impuestos* (Madrid: Minerva Ediciones S. L., 2003), 75-6.

¹³ Roque García Mullín, *Impuesto sobre la renta* (Santo Domingo: Alfa y Omega, 1980), 13-4.

¹⁴ *Ibíd.*, 14-5.

expresados en derechos, dinero, muebles e inmuebles deben ser durables, entendiéndose que tienen que mantenerse luego de generada la renta y poseer la facultad de volver a producir ingresos en el futuro, o también llamada periodicidad de la renta, cuya ejecución no requiere que deba materializarse, bastará con la posibilidad de que ocurra para que se considere como ingreso, por ejemplo, las ganancias por el alquiler de un vehículo en un solo mes en el año configura la renta, sin importar que en el resto de meses no existan ingresos por ese concepto.

Otros requisitos para una renta – producto conforme constituyen la explotación de la fuente, es decir que el capital se destine a la inversión, no basta con la existencia del enriquecimiento, necesariamente debe estar presente la intención de que ello ocurra; la realización de la nueva riqueza, esto quiere decir que lo que generó el capital se incluya en el fondo del cual provino; y, finalmente, la renta neta obtenida como resultado de los ingresos brutos menos los costos y gastos relacionados.

El segundo criterio de Mullín¹⁵ indica que también se considera renta al flujo de riqueza recibido sin importar su periodicidad o fuente, por lo que acoge a aquellos ingresos que según el criterio de renta-producto no fueron considerados, tales como ganancias producidas por la enajenación ocasional de bienes, ingresos de actividades transitorias o accidentales, loterías y juegos de azar, donaciones-obsequios, entre otros.

Finalmente, el criterio de consumo más incremento de patrimonio, centra su postulado en el individuo y la satisfacción de sus necesidades, es decir bajo un criterio económico, que se fundamente en la medición del consumo y las variaciones patrimoniales en un periodo determinado (desde-hasta). En relación a los cambios patrimoniales, según el doctor Mullín, tienen que considerarse los rubros positivos o negativos que resulten de la comparación realizada entre una fecha inicial y otra final, por lo que constituye un rubro cuantitativo, que para fines impositivos está representado por el ahorro. En cuanto al consumo, es abordado como la facultad de adquirir bienes y/o servicios para el goce del individuo, lo que supone una manifestación de riqueza y por tanto de renta.

Para Alejandro Ramírez Cardona la vinculación del consumo y el ahorro definidos como renta, los considera como superficiales, por cuanto no todo incremento patrimonial causa riqueza, además, cuestiona que se generalice al consumo como renta, debido a que en una sociedad capitalista únicamente las ganancias generadas en la producción

¹⁵ *Ibíd.*, 18.

constituyen la fuente de la capitalización, en consecuencia, el autoconsumo de bienes producidos no podría considerarse renta, porque además de no efectuar el proceso comercial correspondiente no se intercambiaron a precios de mercado.¹⁶

De los tres postulados establecidos por Roque García Mullín, dos de ellos son aplicables en la práctica; el referente a la generación de ingresos provenientes de un producto como fuente originaria de recursos y el referido al flujo de riqueza, por cuanto, en ambos casos la técnica tributaria posibilita su medición y consecuentemente su determinación es viable; en tanto que el consumo y su efecto en el incremento patrimonial presentan dificultades para su cuantificación y control, por ejemplo, el incremento de valor de activos que no necesariamente han sido vendidos, por lo que el ingreso como tal no se ha efectivizado.

En consecuencia, el impuesto a la renta es aquel tributo sobre los ingresos provenientes de actividades productivas, comerciales, prestación servicios, del trabajo y cualquier otra fuente, inclusive aquellos recibidos a título gratuito; además también son considerados como tales los incrementos patrimoniales. En este contexto, la técnica impositiva permite deducciones imputables a los ingresos, bajo la condición de que correspondan a erogaciones realizadas para obtener renta, sin que con ello se produzca una erosión de la base imponible.

El marco legal tributario adoptado por los estados, establece taxativamente aquellas manifestaciones de riqueza que se consideran como renta para efectos impositivos, las que se excluyen (exenciones) y las deducciones, es decir la materia gravada del tributo.

1.1 Criterios de vinculación impositiva del impuesto a la renta

La soberanía de los estados, según César Montaña constituye el poder de gobernanza que cada estado mantiene en los límites físicos de su circunscripción, potestad que incluye a las personas que habitan en él, independientemente si son nacionales o extranjeros; además puede abarcar determinados hechos que se producen en el territorio provenientes de personas que actúan fuera de él, y hasta actividades ejercidas por

¹⁶ Alejandro Ramírez Cardona, Hacienda pública (Santa Fé de Bogotá: Temis S.A., 3.ª ed., 1998), 249-52.

nacionales en otros estados, por lo que, conforme lo señala, la jurisdicción mantiene dos elementos principales el territorio y la nacionalidad.¹⁷

A su vez, las actividades económicas no se circunscriben a las economías locales sino que se desarrollan globalmente, por lo que las personas, los capitales y el patrimonio no son estáticos, es decir, los residentes de un estado obtienen rentas en otro, generándose conflictos de jurisdicción al momento de determinar en cuál de ellos se declarará y pagará el impuesto a la renta.

A fin de solventar esta coyuntura fue necesaria la definición de nexos que dilucidan el país al que le corresponde ejercer sus facultades impositivas; en tal sentido, César Montaña señala que los estados pueden establecer factores de vinculación personales y reales¹⁸; en el primer caso, el nexo impositivo se basa en las personas dependiendo de su condición de residentes, domiciliados, nacionales o ciudadanos; y en el segundo, considera como vínculo las rentas gravadas que se produjeron en el territorio de un estado, también llamado criterio de fuente productora de ingresos.

El criterio de vinculación personal faculta al estado donde reside una persona a ejercer la potestad impositiva por los ingresos que éste obtenga dentro del territorio nacional como fuera de él.¹⁹ En cuanto al nexo basado en el domicilio, se refiere a una condición netamente jurídica, que determina el asiento de una persona en un lugar determinado, situación que conlleva dos elementos, el de residencia y el deseo de permanecer en él.²⁰

En cambio cuando nos referimos a la nacionalidad, constituye una condición que los estados confiere con base a requisitos establecidos en sus leyes internas, creando un vínculo con el ciudadano que le permite ejercer la facultad impositiva del impuesto a la renta, sin importar el lugar en el que se la obtuvo, el domicilio o su residencia.²¹

Para Rafael Coello, la residencia es el criterio más usual en los ordenamientos tributarios de los diferentes países, que en el caso particular de las personas físicas está relacionada con la “permanencia temporal en el territorio, el centro de intereses

¹⁷ César Montaña Galarza, *Manual de Derecho Tributario Internacional* (Quito: Corporación Editora Nacional, 2006), 59.

¹⁸ César Montaña, *Manual de Derecho Tributario*, 87.

¹⁹ *Ibíd.*, 99.

²⁰ *Ibíd.*, 103.

²¹ *Ibíd.*, 106.

económicos o el hogar familiar”; y en personas jurídicas se considera “el domicilio social o sede de dirección efectiva”.²²

En cuanto a las sociedades el domicilio se refiere al lugar donde desarrolla sus actividades productivas, sin embargo, conforme las tendencias propias de la globalización, es muy común observar que las empresas mantienen instalaciones en varios países, lo cual presenta dificultades al momento de la aplicación del criterio de fuente o residencia. Ante esta circunstancia, y con el objeto de evitar una posible doble imposición, los países con altos niveles de desarrollo tecnológico y productivo impulsaron la figura del establecimiento permanente, a fin de que las actividades ocasionales desarrolladas en otros estados no se consideren como gravables en esos países, en tal sentido, únicamente cuando se cumplen las siguientes condiciones se entenderá que existe un establecimiento permanente: instalación de negocios, lugar fijo, desarrollo de actividades relacionadas con el giro de la empresa y la idoneidad para la generación de renta.²³

La existencia de un establecimiento permanente otorga al estado fuente la facultad de imposición, de allí la importancia que tiene tal determinación, por lo que, en los casos de empresas ubicadas en distintos países necesariamente se deberá evaluar el cumplimiento de las referidas condiciones, a fin de resolver el inconveniente del reparto de la potestad tributaria entre el estado de residencia y el de fuente.²⁴

Respecto al criterio de la fuente, el nexo impositivo del impuesto es el lugar donde se genera la riqueza, en tal sentido, otorga la potestad tributaria al estado donde se desarrolló la actividad, sin importar la residencia o domicilio de aquellos que la produjeron.²⁵

Los criterios de residencia y fuente, son acogidos por las naciones de acuerdo a los intereses que más los beneficie, es así, que los países con economías desarrolladas consideran que el nexo impositivo debería ser el de la residencia, por cuanto las rentas provienen de recursos locales invertidos en el extranjero; en cambio, aquellos países en

²² Rafael Oliver Coello, *Internet y tributos: colección de fiscalidad* (Barcelona: J.M. Bosch Editor, 2012), 20, edición en PDF.

²³ Antonio Lovisolo, “Curso de Derecho Tributario Internacional”, en *Estudios de Derecho Internacional Tributario*, José Vicente Troya Jaramillo (Quito: Pudeleco, 2008), 88.

²⁴ José Ángel Gómez Requena y Saturnina Moreno González, “Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro. Capítulo 22, La Adaptación del concepto de establecimiento permanente al contexto comercial digital: de la fijeza a la presencia virtual y económica significativa”, *Instituto de Estudios Fiscales – Ministerio de Hacienda y Función Pública*, 2018, 353, https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2018_03.pdf.

²⁵ César Montaña, *Manual de Derecho Tributario*, 89.

vías de desarrollo, particularmente los latinoamericanos, acogen el criterio de la fuente, debido a que sus economías se caracterizan por la riqueza en recursos naturales, cuya explotación se produce mediante la inversión extranjera, y por lo tanto sus regímenes impositivos gravan las rentas obtenidas en su territorio.²⁶

Conforme se mencionó en el párrafo anterior, cada estado tiene la potestad de adoptar el nexo tributario que le resulte más ventajoso de acuerdo a sus condiciones económicas individuales, lo cual, en la práctica ocasionaría que, en caso de coincidencia, dos estados gravarían por duplicado un mismo hecho generador de riqueza, es decir en fuente y en residencia, lo cual además produciría disputas de soberanía en temas tributarios.

A fin de resolver amistosamente estos posibles conflictos entre estados, la OCDE creó un modelo de convenio para evitar la doble imposición, en cuyo contenido predomina el criterio de la residencia sobre el de fuente, desconociéndose la potestad impositiva del estado en el que se generó la riqueza.

2. Comercio electrónico de intangibles, servicios digitales

2.1 El Comercio electrónico

Scotti conceptualiza al comercio electrónico como el “conjunto de transacciones comerciales y financieras realizadas por medios electrónicos o digitales de comunicación, ya sea por redes abiertas o cerradas, incluyendo texto, sonido e imagen, que se despliega dentro de un sistema global utilizando redes informáticas y muy especialmente INTERNET, el cual permite crear el mercado electrónico virtual, sin límites geográficos ni temporales, operado por ordenador y a distancia, de productos, de bienes, de servicios, de tecnologías, entre otros”.²⁷

Por su parte la OCDE señala al comercio electrónico como la “venta o compra de bienes o servicios que se realiza a través de redes informáticas con métodos específicamente diseñados para recibir o colocar pedidos”.²⁸

²⁶ *Ibíd.*, 22.

²⁷ Luciana Beatriz Scotti, *Contratos electrónicos* (Buenos Aires: Eudeba, 2012), 41, edición en PDF.

²⁸ OCDE, “Panorama del comercio electrónico: Políticas, tendencias y modelos de negocios”, Asociación Mexicana de Internet, 2019, 17, <https://www.oecd.org/sti/Panorama-del-comercio-electro%CC%81nico.pdf>.

A su vez, el Comité de Comercio y Desarrollo de la Organización Mundial de Comercio²⁹, maneja una definición más amplia, la cual considera que si la producción, comercialización, distribución, venta o entrega de bienes o servicios se realiza por medios electrónicos, estamos frente a una operación de comercio electrónico, para lo cual no es necesario que todas cumplan con esta condición, basta que una de estas actividades lo haga; para ejemplificarlo mejor, divide a la transacción en tres etapas: publicidad y búsqueda (marketing), pedido - pago, y entrega, indicando que en caso de realizar cualquiera de ellas electrónicamente, se configura como comercio electrónico.

En el Ecuador, el Código de Comercio dispone que “Comercio electrónico es toda transacción comercial de bienes o servicios digitales o no, realizada en parte o en su totalidad a través de sistemas de información o medios electrónicos, considerando los tipos de relaciones existentes”,³⁰ nótese que esta definición guarda relación con el pronunciamiento de la Organización Mundial de Comercio, al señalar que, para fines jurídicos, se considerará la existencia de comercio electrónico en el momento en el que cualquier actividad de una operación mercantil se realice a través de medios electrónicos, lo cual abarca todas las fases de la comercialización, en otras palabras desde la promoción hasta la entrega del bien o servicio, incluyendo al pago correspondiente.

Miguel Sosa va más allá,³¹ y señala que el comercio electrónico también involucra actividades anteriores y posteriores a la venta, tales como búsqueda de productos y oferentes, negociaciones previas a que se efectivice la transacción sobre calidad, precios y servicios de atención post venta, criterio que en el entorno de los negocios es razonable, por cuanto el comercio moderno no solamente está constituido por la compra y la venta, sino también por pasos previos a la transacción.

Es pertinente señalar que junto con internet se desarrollan también conceptos como multimedia, que constituye la información en sonido, texto e imagen; bienes intangibles que se suman a los medios de producción tradicionales como son el capital y trabajo, por lo que se da inicio a la valoración del conocimiento.³²

Esta tendencia da lugar a la llamada Sociedad de la Información, que se define como la capacidad que tienen sus miembros para acceder a datos en determinado

²⁹ Comité de Comercio y Desarrollo- OMC, “Consecuencias el comercio electrónico para el desarrollo: Nota de la secretaría WT/COMTD/W/51”, Organización Mundial de Comercio, 1998, 2, <https://docs.wto.org/W51.pdf>.

³⁰ Ecuador, *Código de Comercio*, Registro Oficial 497, Suplemento, 29 de mayo de 2019, art. 74

³¹ Miguel Sosa Flores et al., *El comercio electrónico: una estrategia para hacer negocios* (Bayamo: El Cid, 2005), 26, edición en PDF.

³² *Ibíd.*, 13-4.

momento y en la forma elegida por ellos; cuyo principal reto es el desarrollo de tecnologías que faciliten la divulgación de contenidos multimedia y beneficien el comercio electrónico.³³

Para su funcionamiento, la Sociedad de la Información requiere de usuarios, infraestructura, contenidos y entorno.³⁴

Los referidos elementos, principalmente los de infraestructura y contenidos, pretenden llevar a cabo una convergencia entre la electrónica, la informática y las telecomunicaciones, a fin de coadyuvar en el funcionamiento globalizado de internet; por lo que, en este contexto surgen las Tecnologías de la Información y Comunicación, también conocidas como *TICs*, cuyo objetivo principal es implementar soluciones enfocadas al desarrollo y mantenimiento de redes de comunicación con la utilización de aplicativos informáticos.³⁵

Rosana de Pablo Redondo define a las *TICs* como “un sistema integrado de equipamiento en red y software que permite un efectivo procesamiento de datos y facilitan la comunicación de la empresa”.³⁶

La ejecución de las *TICs* requiere de hardware, software e infraestructura de comunicaciones, elementos esenciales en los cuales fundamenta su desarrollo.³⁷

En el entorno de las *TICs*, bienes tradicionalmente físicos como libros, revistas, música y materiales en video son susceptibles de su digitalización, por lo que la información con este formato adquiere valor, y es susceptible de ser comercializada.

El desarrollo de las nuevas tecnologías, principalmente las *TICs* ha revolucionado no solo la forma de vida de las personas, sino además sus hábitos, entre ellos las formas de efectuar el comercio, lo cual aceleró los procesos de las transacciones mercantiles.

En este entorno se desarrolla el comercio electrónico que trae consigo ventajas para el consumidor y el proveedor, tales como la reducción de tiempos en las transacciones, aumento de la competitividad en la relación calidad – precio, diversificación tanto de la oferta como en la demanda, seguimiento de la operación *on line*, creación de nichos de mercado en productos y servicios digitalizados, entre otros.

³³ *Ibíd.*

³⁴ *Ibíd.*, 17-8.

³⁵ *Ibíd.*, 33-4.

³⁶ *Ibíd.*, 35.

³⁷ *Ibíd.*, 35-6

2.2 Clasificación y tipos de comercio electrónico

El comercio electrónico tiene diversas clasificaciones, de las cuales se analizarán aquellas relacionadas con el objeto y sujeto.

Objeto.- Es aquella que considera como elementos relevantes a los bienes y servicios que intervienen en el comercio electrónico, y los mecanismos utilizados para su entrega a los consumidores; en esta categoría existen dos sub clasificaciones.³⁸

-El directo corresponde a las transacciones cuyas etapas de comercialización se efectúan por completo dentro del mercado electrónico, es decir los pedidos, el pago y la entrega de los productos se realizan sin la presencia física de los oferentes y demandantes; aplica para bienes intangibles y aquellos servicios que pueden prestarse *on line*.

-El indirecto es aquel comercio de bienes tangibles que se efectúa a través de medios electrónicos, cuya entrega necesariamente debe ser física, para lo cual se utilizan canales de logística y transporte.

Sujeto.- Se enfoca en las diferentes formas de relaciones de los sujetos que intervienen en el comercio, pudiendo existir algunas combinaciones.³⁹

En tal sentido, a continuación se detallan las relaciones mercantiles que se realizan con fines comerciales, excluyéndose aquellas que se efectúan entre entidades gubernamentales u otras sin fines de lucro, así:⁴⁰

-*Comercio electrónico entre empresas.*- Se refiere a las relaciones de comercio electrónico intra empresarial, también conocido como *Business to Business –B2B*, y agrupa a las transacciones realizadas por las compañías en varias fases de la cadena de valor, como por ejemplo en el área de pedidos, facturación, marketing y medios de pago.⁴¹

El modelo que utiliza el comercio *B2B* se basa en la participación de un *intermediario eficaz* que genera valor a la transacción a través de su incursión como nexo entre la empresa y el consumidor, a fin de mejorar las operaciones comerciales que se efectúan electrónicamente.

³⁸ Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos, “Segundo informe de progreso del grupo de trabajo sobre Comercio Electrónico y Comercio Exterior - Anexo III Informe del Subgrupo de Asuntos Tributarios”, 1999, num. 3, <https://www.economia.gob.ar/download/comercio/electronico/informe2/anexo3.pdf>.

³⁹ José Luis Castillo y Miguel Navarro, Comercio electrónico y aspectos prácticos de implementación Magento (Madrid: Universidad de Alcalá de Henares, 2015), 43.

⁴⁰ *Ibíd.*, 43-82.

⁴¹ *Ibíd.*, 46-7.

Según cifras de la Comisión de Comercio Internacional de los Estados Unidos, en el 2016 el comercio electrónico mundial ascendió a 27,7 billones de dólares de los Estados Unidos de América, con un crecimiento del 43,52% en relación al año 2012.⁴²

Cabe señalar que del valor total generado por comercio electrónico en el 2016, el 86,3%, es decir 23,9 billones de dólares de los EE.UU corresponden a transacciones efectuadas con la modalidad B2B, por lo que las transacciones entre empresas abarcan casi la totalidad de las operaciones mercantiles electrónicas mundiales.

-Comercio electrónico entre empresas y consumidor.- Conocido por sus siglas B2C *business to consumer*, en el cual las transacciones se efectúan directamente entre las empresas fabricantes hacia al consumidor, sin la presencia de intermediarios, con lo cual los precios ofertados son más convenientes para el comprador.

Las transacciones del comercio B2C se realizan en las denominadas tiendas virtuales como por ejemplo Amazon, que son páginas web diseñadas con diferentes funcionalidades para la búsqueda de productos y servicios.

Los productos y servicios frecuentemente vendidos a través del comercio B2C son bienes electrónicos, software, música, vestimenta, artículos de salud y belleza, libros y servicios de viaje.⁴³

Según la Organización Mundial de Comercio, en al año 2016 el comercio electrónico mundial bajo la modalidad B2C llegó a 3,8 billones de dólares de los Estados Unidos de América, lo cual representa el 13,7% del total,⁴⁴ situación que confirma la importancia y crecimiento de este canal de venta directa al consumidor.

-Comercio electrónico entre consumidores.- Es aquel que se efectúa directamente entre consumidores sin intermediarios, por sus siglas en inglés C2C, este tipo de transacciones se realizan *on line*, mediante páginas web que ofertan la publicación de anuncios, remates o foros en los que se efectúan las operaciones comerciales.⁴⁵

- Comercio electrónico entre consumidor y empresa C2B.- Su origen se debe a una estrategia de negocios que se basa en la fijación de precios de productos o servicios de forma compartida entre el consumidor y la empresa; en este modelo se encuentran

⁴² Organización Mundial de Comercio, *Examen Estadístico del comercio mundial 2018* (Ginebra: Organización Mundial de Comercio, 2018), 23, https://www.wto.org/spanish/res_s/statistics/wts2018_s/wts18_toc_s.htm

⁴³ Castillo y Navarro, "Comercio electrónico", 68.

⁴⁴ Organización Mundial de Comercio, "Examen Estadístico", 13.

⁴⁵ Castillo y Navarro, "Comercio electrónico", 75-80.

empresas como *inDriver*, que mediante un aplicativo móvil para teléfonos inteligentes presta su servicio de intermediación a pasajeros y taxistas.

2.3 Principios del comercio electrónico

Como ocurre con las operaciones mercantiles tradicionales, en el caso de las actividades realizadas por medios electrónicos fueron emitidos principios que consideran los componentes tecnológicos utilizados, sin dejar de lado los enunciados básicos del comercio ortodoxo; preceptos fundamentales que se detallan a continuación:

-Equivalencia funcional de los actos jurídicos electrónicos.- Dispone que los actos jurídicos electrónicos tienen la misma validez y eficacia que aquellos que se realizan con soportes documentales.⁴⁶

-Inalteración del derecho preexistente de obligaciones y contratos privados.- Este principio sostiene que la normativa legal existente sobre el comercio es igualmente aplicable a las operaciones de comercio electrónico, debido a que el derecho sustantivo no puede variar únicamente porque se sustituyan a los documentos físicos por electrónicos.⁴⁷

-Principio de neutralidad tecnológica.- Determina que las normas del comercio electrónico no pueden beneficiar la aplicación de algún tipo de tecnología en particular, sino por el contrario, incluir al mayor número de las existentes, y si fuere posible a las futuras, promoviendo de esta forma la libertad de mercado dentro del comercio electrónico.

-Principio de la buena fe.- Pretende un comportamiento honesto y ético en las partes intervinientes, a fin de que exista la confianza en los actos que efectúan, siendo estos reales y no una mera apariencia.⁴⁸

En la práctica, la buena fe se aplica mediante la exactitud y veracidad de la información intercambiada, el respeto a la confidencialidad, y la entrega de datos claros, íntegros y comprensibles.⁴⁹

-Principio de libertad contractual.- En derecho, cualquier persona es libre de contratar la prestación de servicios o la entrega de bienes conforme a su voluntad,

⁴⁶ José Vega, *Derecho mercantil electrónico*, 75-6.

⁴⁷ José Vega, *Derecho mercantil electrónico*, 77.

⁴⁸ José Antonio Castillo Parrilla, *Bienes digitales: una necesidad europea* (Madrid: Dykinson, 2018), 119, edición en PDF.

⁴⁹ José Vega, *Derecho mercantil electrónico*, 79-80.

autonomía que también se aplica para las transacciones realizadas por medios electrónicos.

La emisión de los principios del comercio electrónico responde a la necesidad de aclarar las inquietudes surgidas por la proliferación de esta modalidad mercantil, dudas referentes a la legalidad de estas operaciones; por ello, la Ley Modelo del comercio electrónico, fue el inicio para la creación del marco jurídico en el que se desarrollan estas actividades, articulado que sirvió de guía para las naciones en la emisión de leyes que reconozcan al comercio electrónico junto con sus modalidades, y permitan la celebración de contratos electrónicos con igual validez jurídica que tienen aquellos que se suscriben en papel.

2.4 Los intangibles

Los intangibles se definen como el “conjunto de bienes inmateriales, representados en derechos, privilegios, o ventajas de competencia que son valiosos porque contribuyen a un aumento de ingresos o utilidades por medio de su empleo en el ente económico; estos derechos se compran o se desarrollan en el curso normal de negocios”.⁵⁰

Con cierta similitud, la OCD establece que el término intangible se refiere a “un bien que no es un activo físico ni un activo financiero, que puede ser objeto de propiedad o control para su uso en actividades comerciales, y cuyo uso o transmisión sería remunerado si se produjera en una operación entre empresas independientes en circunstancias comparables.”⁵¹

De las acepciones antes señaladas se colige que los intangibles son bienes inmateriales utilizados por entes económicos con fines lucrativos, cuya propiedad se instrumentaliza en los derechos que posee su dueño, que a su vez obtiene réditos mediante la transferencia o permiso de uso hacia terceros.

⁵⁰ Patricia Castro Espinal, Leidy Paola Pavas Calle y Olga Yulieth García Cardona, *Activos intangibles* (Córdoba: El Cid Editor, 2009), 5.

⁵¹ OCDE, “Garantizar que los resultados de los precios de transferencia estén en línea con la creación de valor, Acciones 8 a 10 – Informes finales 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios”, *Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos*, 2016, 75, <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264258280-es.pdf?expires=1589734490&id=id&accname=guest&checksum=234833A8894262E2BD5B3C4E8F9AF22D>.

Al ser intangible su creación proviene del intelecto aplicado en una determinada área del saber humano, que bien puede tratarse de creaciones de cosas o procedimientos que no existían, o de su perfeccionamiento, por tanto, es lógico que los recursos humanos y materiales invertidos sean retribuidos hacia sus propietarios, es así que se creó la propiedad intelectual, que protege los derechos de posesión de los intangibles y determina mecanismos para su cesión de goce temporal o transferencia definitiva, a fin de asegurar que estos bienes inmateriales sean explotados por sus creadores.

Conforme a los criterios que se manejan en la propiedad intelectual, existen dos tipos de bienes intangibles: los derechos de autor y la titularidad de la propiedad industrial.⁵²

Los derechos de autor son aplicables en la protección de obras artísticas o literarias, que pueden transmitirse por medio de palabras, símbolos, música, ilustraciones, objetos tridimensionales o combinaciones de los ya citados, como por ejemplo libros, canciones, películas, pinturas, esculturas, entre las más representativas.⁵³

La finalidad principal de los derechos de autor consiste en asegurar que cualquier forma de explotación de las obras, realizadas a través de copias, reproducciones, alquileres o transmisiones se efectúe con la autorización del titular de los derechos.

En cuanto a la titularidad o propiedad industrial, los bienes protegidos son los que se destinan a actividades económicas, y pueden ser de comercialización o industriales.

Los bienes intangibles de comercialización son aquellos que se utilizan como una herramienta para promover la venta de bienes y servicios mediante un posicionamiento de mercado, lo cual permite que estos productos se distingan de otros que tengan similares características; en esta categoría se encuentran las marcas y las denominaciones comerciales.⁵⁴ En el caso de las marcas, los derechos se transmiten de forma íntegra o parcial, mediante cesiones de uso; mientras que en las denominaciones comerciales se suscriben contratos de licencia o franquicia que permiten su explotación por un periodo determinado.

En cuanto los bienes intangibles de la industria, se refieren a todos aquellos conocimientos obtenidos mediante procesos de investigación y desarrollo para la creación

⁵² Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos, “Segundo informe de progreso del grupo de trabajo sobre Comercio Electrónico y Comercio Exterior Anexo III Informe del Subgrupo de Asuntos Tributarios”, 6.

⁵³ *Ibíd.*, 7.

⁵⁴ *Ibíd.*, 9-11.

de bienes, tecnología o procesos empresariales; como es el caso de las patentes de invención, el know-how y la transferencia de tecnología.

En el Ecuador, el instrumento normativo para temas de intangibles se encuentra en el Código Orgánico de la Economía Social de los Conocimientos, Creatividad e Innovación, que contiene disposiciones referentes a los derechos intelectuales, entre los que se consideran a la propiedad intelectual y los conocimientos tradicionales.⁵⁵

En el tema de los intangibles, es importante hacer referencia a otros criterios diferentes a los derivados de los derechos de autor, es así que, desde el punto de vista de las ciencias contables, la Norma Internacional de Contabilidad NIC 38, determina que un activo intangible “es un activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física”,⁵⁶ concepto general que no contiene mayor profundidad respecto a estos activos.

Conforme los términos empleados en la anterior definición, un activo es identificable cuando es susceptible de transferirse, intercambiarse o arrendarse individualmente, sin que por ello pierda su condición; en cuanto al carácter de no monetario, se refiere a que no son convertibles en dinero en corto tiempo y el precio al que puede ser intercambiado es fluctuante.

La NIC 38 señala como ejemplos de activos intangibles al conocimiento científico y tecnológico, licencias o concesiones, marcas, diseño de procesos, patentes, derechos de autor, programas informáticos, entre otros citados, cuyo reconocimiento se efectúa por el monto de los recursos que se emplean en su creación o desarrollo.⁵⁷

2.4.1 Servicios Digitales

La Administración Federal de Ingresos Públicos de Argentina los define a los servicios digitales como aquellos “llevados a cabo a través de internet o de cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, plataformas o de la tecnología utilizada por internet u otra red a través de la que se presten servicios equivalentes que, por su naturaleza, estén básicamente automatizados y requieran una intervención humana

⁵⁵ Ecuador, *Código Orgánico de la Economía Social de los Conocimientos, Creatividad e Innovación*, Registro Oficial 899, Suplemento, 9 de diciembre de 2016, artículo 511.

⁵⁶ IASCF, “Norma Internacional de Contabilidad 38 Activos Intangibles”, *International Accounting Standards Board- IASB*, marzo 2004, 10, https://www.nicniif.org/files/u1/NIC_38.pdf.

⁵⁷ *Ibíd.*

mínima, cualquiera sea el dispositivo utilizado para su descarga, visualización o utilización”.⁵⁸

Debido a las ventajas de los servicios digitales, su aplicación en el comercio mundial es diversa, entre otros se aplica en los siguientes modelos de negocio: ⁵⁹

-Intermediación en la venta de bienes o servicios a través de aplicativos digitales o plataformas web.

-Ingresos por suscripción a servicios con contenido digital principalmente en el área de entretenimiento; en esta categoría también se encuentran los libros digitalizados o *ebooks*, y los réditos obtenidos por los servicios de software y mantenimiento como antivirus u otros aplicativos.

-Prestación de servicios a empresas que desean conocer información sobre mercado potencial y patrones de consumo, para lo cual se efectúan estudios de mercado personalizados mediante la recolección de datos que se obtienen de motores de búsqueda en la red como google.⁶⁰

-Computación en la nube, también conocida por su denominación en inglés *cloud computing*, que consiste en la prestación de servicios informáticos en línea, tales como el procesamiento, almacenamiento, software y gestión de datos, con la utilización de recursos físicos (redes y servidores) y virtuales (aplicaciones) compartidos, cuyo acceso se realiza a través de dispositivos que se conecten a internet.⁶¹

A pesar de que los servicios digitales no constan en las clasificaciones de la propiedad intelectual, ni son considerados por la técnica contable, al tener un contenido intelectual que genera beneficio económico producto de su explotación, constituyen una categoría diferenciada de intangibles, que por sus niveles de crecimiento mundial constituyen un fenómeno a tomar en cuenta en los países debido al posicionamiento que han logrado dentro de las economías globales.

⁵⁸ AFIP, “Servicios Digitales”, *Administración Federal de Ingresos Públicos*, accedido el 7 de agosto de 2020, párr.1, <http://www.afip.gob.ar/iva/servicios-digitales/concepto.asp>.

⁵⁹ Leonardo Hernández y Abigail Pinjas, “Economía Digital: Oportunidades y Desafíos Documento de Trabajo N° 40”, *Centro Latinoamericano de Políticas Económicas y Sociales de la Pontificia Universidad Católica de Chile*, Diciembre 2017, 4, <https://clapesuc.cl/assets/uploads/2018/01/24-01-18-doc-trab-n41-economia-digital-lh-pa.pdf>.

⁶⁰ *Ibíd.*, 11.

⁶¹ *Ibíd.*, 91-2.

3. Tributación a la renta del comercio electrónico

La imposición sobre la renta se enfrenta a tres desafíos que plantea el comercio electrónico: el primero que se refiere a la deslocalización de las transacciones que mayoritariamente se efectúan por internet, en segundo lugar la desmaterialización de las operaciones, y finalmente la calificación de las rentas; factores que será necesario analizar en el contexto de un mercado virtual cuya mayor fortaleza es la digitalización de bienes y servicios.

3.1 Desmaterialización y deslocalización de transacciones

El mercado con mayor innovación en el comercio electrónico es el de intangibles, debido a la incursión de las TIC's aplicadas a la creación y comercialización de productos digitales, cuya aceptación en los consumidores es alta por cuanto para la consecución de la transacción únicamente se requiere de un dispositivo y la conexión a internet, elementos que se encuentran al alcance de una gran parte de la población mundial.

La característica principal de los modelos de comercio de intangibles digitalizados consiste en que el proceso de compra-venta se realiza íntegramente por internet, produciéndose una desmaterialización del objeto comercial; circunstancia que desde el punto de vista tributario, presenta dificultades para la determinación del impuesto a la renta, por cuanto, a pesar de que estas actividades generan riqueza y sin duda se encuentran gravadas, la determinación del hecho económico sujeto a imposición conllevaría la tarea de seguimiento a través de todas las conexiones de computadores de internet, a fin de detectar estas operaciones, tarea nada sencilla si consideramos que el tráfico de datos en internet es elevado, por lo que, las gestiones de verificación demandarían la inversión en recursos tecnológicos y humanos, desembolsos que probablemente no sean los más convenientes para los estados en la relación costo beneficio, sin la garantía de que una vez concluidos los análisis se obtengan resultados fiscalmente aceptables.

La desmaterialización en las operaciones comerciales ocurre cuando se cumplen con los siguientes parámetros:⁶²

⁶² OCDE, "Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital", 157.

1.- Las empresas proveen mayoritariamente o en su totalidad bienes y/o servicios digitales.

2.- La creación, entrega o prestación de bienes y/o servicios se efectúa mediante el uso de herramientas informáticas, sitios web y servidores, sin incurrir en actividades o elementos físicos adicionales.

3.- Se utilizan contratos celebrados de forma remota a través de internet u otros medios.

4.- Los pagos se realizan electrónicamente mediante plataformas o tarjetas de crédito.

5.- Las empresas utilizan exclusivamente sitios web para interactuar con sus clientes, no existen tiendas o agencias físicas, a excepción de las instaladas en la oficina matriz.

6.- La mayoría o totalidad de los ingresos que reciben provienen de la comercialización de bienes o servicios digitales.

7.- No influye en la elección de compra del cliente el lugar donde se encuentra el domicilio legal o residencia fiscal del vendedor.

8.- Para la utilización de los bienes y/o servicios digitales se requiere únicamente de un computador, dispositivo móvil u otras herramientas informáticas.

A la desmaterialización de las transacciones se suma el inconveniente de establecer el precio pactado por las partes en la operación, situación que podría subsanarse mediante la aplicación de valores referenciales de mercado, lo cual no garantizaría contar con información técnica y legamente útil, en consecuencia, no sería factible determinar la base imponible del impuesto a la renta de estas operaciones.⁶³

En cuanto a la deslocalización de la renta, la movilidad que caracteriza a las transacciones de comercio electrónico de intangibles permite a oferentes y demandantes de cualquier parte de mundo acceder a un mercado virtual en internet, llamado también ciberespacio,⁶⁴ donde se ejecuta la totalidad de la operación comercial, desconociéndose el lugar en el que se llevó a cabo la transacción y los sujetos que participaron, lo cual erosiona la renta al no contar elementos de vinculación impositiva.

⁶³ Raquel Álamo Cerrilo, *La economía digital y el comercio electrónico: su incidencia en el sistema tributario* (Madrid: Dykinson, 2016), 82, edición en PDF.

⁶⁴ Esperanza Buitrago Díaz, "Comercio Electrónico de Intangibles, una visión a partir de los principios constitucionales", *Dikaion*, (Universidad de la Sabana) n.º. 9 (2000): 97, <https://dikaion.unisabana.edu.co/index.php/dikaion/article/view/298/441>.

Dadas estas circunstancias, la labor de control tributario se torna compleja, por cuanto las operaciones se efectúan a través de “redes virtuales personales o servidores de redes capaces de enmascarar, ya sea deliberada o involuntariamente, la ubicación en la que tiene lugar la venta en última instancia”,⁶⁵ por lo que las transacciones permanecen anónimas.

En este contexto, las empresas multinacionales diseñaron estrategias para reducir la imposición sobre la renta de la corporación, para lo cual crearon grupos empresariales estructurados bajo la dirección central de una matriz, que dirige las operaciones a escala mundial del resto de entidades, metodología que ha permitido generar una cadena de valor que tiene la posibilidad de elegir la localización óptima de sus actividades productivas en el país que más le convenga, y que no necesariamente sea aquel donde se ubiquen sus consumidores, dado que la distancia no es un limitante para el desarrollo de las transacciones, ni tampoco es obligatorio que las empresas mantengan establecimientos en los lugares donde se sitúen los clientes.⁶⁶

En el ámbito tributario surge la complejidad al momento de establecer el lugar donde se produjo el ingreso, debido a que los criterios de vinculación beneficiarían directamente a los estados que manejan el nexo de renta mundial, por cuanto, ante la inexistencia de un establecimiento permanente de la empresa extranjera en el estado fuente de la riqueza, estos ingresos son considerados como de origen foráneo, y por lo tanto no sujetos a imposición en la fuente, incumpléndose con una distribución equitativa de la potestad tributaria.

Igualmente, la falta de información de la transacción, inclusive podría ocasionar que tampoco se sujete a imposición en el territorio donde se encuentre domiciliada la empresa prestadora del servicio, por cuanto como se estableció en párrafos anteriores, estos grupos seleccionan a las jurisdicciones más convenientes para trasladar los ingresos generados por las transacciones de comercio electrónico, con lo cual, hasta cabría la posibilidad de que esta renta no sea objeto de impuestos en ningún estado, es decir la doble no imposición.

Ante la proliferación de estas prácticas nocivas para los sistemas tributarios mundiales, en el año de 1998 se efectuó la Conferencia Ministerial sobre comercio electrónico en la ciudad de Ottawa, con la asistencia de representantes de 29 países que acogieron favorablemente el informe referente a Condiciones Tributarias Marco y

⁶⁵ OCDE, “Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital”, 98.

⁶⁶ *Ibíd.*, 101-2.

principios fiscales aplicables a las operaciones de comercio electrónico,⁶⁷ elaborado por la Comisión de Asuntos Fiscales de la OCDE, en el que se definen principios fiscales que deben considerar los sistemas tributarios de los gobiernos cuando se trate de operaciones de comercio electrónico, los que por su importancia se citan a continuación:

-Neutralidad.- Los sistemas tributarios deben propender a mantener equidad entre el comercio tradicional y el electrónico, a fin de que las decisiones empresariales se basen en factores comerciales y no en circunstancias fiscales.

-Eficiencia.- Pretende que se reduzcan los costos de cumplimiento tributario en contribuyentes y gastos administrativos en los entes de control tributario.

-Certeza y simplicidad.- Las normas tributarias deben permitir al obligado tributario entender fácilmente cuándo, dónde y cómo cumplir con los requerimientos fiscales, permitiéndole inclusive prever las consecuencias tributarias de una operación antes de que ésta se efectúe.

-Efectividad y justicia.- Constituye el escenario ideal de los sistemas tributarios, que permiten generar recaudaciones idóneas en tiempo y forma, con niveles de evasión y fraude fiscal reducidos, y la implementación de medidas para el combate de estas prácticas ilegales.

-Flexibilidad.- Se refiere a la adaptabilidad y dinamismo de los sistemas tributarios frente a los constantes cambios por avances tecnológicos y comerciales.

En el año 2013, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE continuó con el análisis de los problemas fiscales que afrontaban los sistemas tributarios de los países, principalmente los relacionados con la doble exención o baja imposición derivada de prácticas que separan artificialmente la base imponible de las actividades que las generaron, ocasionados por la existencia de brechas, resquicios legales o incongruencias en las normas tributarias nacionales de los diversos países.

Los resultados de los estudios concluyeron que era necesario adoptar medidas anti-abuso para contrarrestar lo que se denominó como la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, por sus siglas en inglés *BEPS* (*base erosion and profit shifting*),⁶⁸ por lo que en julio de 2013 la OCDE emitió y G20 aprobó un plan con 15 estrategias de trabajo, denominadas como “acciones”, en las que se abordan integralmente los problemas *BEPS*, y se establecen recomendaciones técnicas con la indicación de plazos

⁶⁷ *Ibíd.*, 177.

⁶⁸ OCDE, “Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital”, 5.

para su implementación,⁶⁹ con el propósito de garantizar que los beneficios se graven en las jurisdicciones donde se efectúan los hechos económicos o se crea valor.

La acción 1 del plan plantea “Abordar los retos de la economía digital para la imposición”, cuyos primeros resultados constan en el informe preliminar publicado por la OCDE en el año 2014, que señala los siguientes elementos identificados como estrategias vinculadas con *BEPS*:⁷⁰

-Eliminación o disminución de impuestos en el estado fuente.- Los procesos de automatización con los que se desarrollan los negocios en la economía digital hacen posible que las empresas no requieran de presencia física en los países donde radican sus clientes, modelo funcional y conveniente desde el punto de vista comercial, sin embargo, en el ámbito tributario se afectan las facultades impositivas en el estado fuente, por cuanto la normativa local de los países requiere algún grado de presencia física de la empresa extranjera, a fin de generar un vínculo que permita gravar estas rentas en el lugar donde se generan.

En cuanto a la presencia física de empresas extranjeras, el Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y Patrimonio de 2017, en su artículo 5 se refiere al establecimiento permanente como un “lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad”,⁷¹ y el artículo 7 señala que “los beneficios de una empresa de un Estado contratante serán gravables exclusivamente 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”.⁷²

Conforme la definición anterior, es pertinente determinar si las páginas web y los servidores, como herramientas del comercio electrónico, constituyen establecimientos permanentes. En el primero caso, nos referimos a datos electrónicos y software, es decir, bienes intangibles que no cumplen con la condición de ser un lugar fijo de negocios, por lo que no cabe su reconocimiento como tal.

En cuanto a los servidores, al ser equipos informáticos donde se alojan las páginas web, tienen una localización física, por lo que es posible la vinculación territorial con un

⁶⁹ *Ibid.*, 31.

⁷⁰ *Ibid.* 112-8.

⁷¹ OCDE, “Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y Patrimonio”, *Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos*, 21 de noviembre de 2017, 35, https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/modelo-de-convenio-tributario-sobre-la-renta-y-sobre-el-patrimonio-version-abreviada-2017_765324dd-es

⁷² *Ibid.*, 37-8.

estado mediante la figura de establecimiento permanente, sin embargo deberá cumplir con los siguientes requisitos definidos en el Modelo de Convenio de la OCDE:

a.- La “empresa que ejerce actividad a través de un sitio web tiene el servidor a su disposición, por ejemplo, tiene en propiedad o en alquiler ese servidor y lo opera”, y “únicamente puede constituir un establecimiento permanente si cumple con el requisito de ser fijo”,⁷³ entendiéndose que se cumple esta circunstancia cuando los equipos permanecen en un punto geográfico determinado un lapso superior a 6 meses.⁷⁴

b.- El servidor que mantiene la empresa lo utiliza para el ejercicio de sus operaciones comerciales.⁷⁵

c.- Las operaciones llevadas a cabo por el equipo informático deben ser esenciales y significativas para la actividad económica desarrollada por la empresa;⁷⁶ entendiéndose por esenciales aquellas que se vinculen directamente con la naturaleza de las líneas de negocio de la empresa.

Cabe señalar que un año antes de la emisión de la actualización del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y Patrimonio de la *OCDE* publicado en noviembre de 2017, el Tribunal Supremo de España dictó un fallo sin precedentes en una controversia referente a valores pendientes de impuesto sobre la renta de no residentes, que tuvo como actores a la empresa multinacional Dell Products LTD y la Administración General del Estado español.⁷⁷

Por la connotación de la decisión judicial, es importante señalar algunos detalles del referido caso que tuvo origen en la Agencia Tributaria que consideró que las ventas y comisiones por varios millones de euros generadas en España por la multinacional Dell, durante el periodo comprendido entre el 2000 y el 2003, debían ser declaradas como ingresos sujetos al impuesto a la renta en ese país; pretensión que la empresa objetó, al señalar que únicamente son imputables las comisiones en ventas recibidas por su filial en España, debido a que la facturación de productos fue realizada desde la web de empresas ubicadas en Irlanda, es decir fuera de territorio español, por lo cual, al no existir un establecimiento permanente situado en España, no cabía ninguna obligación tributaria por esas ventas.

⁷³ *Ibíd.*, 153.

⁷⁴ *Ibíd.*, 121-3.

⁷⁵ *Ibíd.*, 152.

⁷⁶ *Ibíd.*

⁷⁷ España Tribunal Supremo – Sala Tercera de lo Contencioso Administrativo, *Sentencia en Recurso 2555/2015*, 20 de junio de 2016, <https://supremo.vlex.es/vid/643806861>.

De forma complementaria, Dell argumentó que su filial DESA es una mera comisionista, e informó que las ventas de computadores vía web se realizaron a través de una persona que labora en España, por lo tanto, las actividades efectuadas en ese país son limitadas.

En primera instancia, esta disputa fue conocida por el Tribunal Económico Administrativo Central de España *TEAC*, que forma parte del Ministerio de Hacienda de ese país, que consideró que las actividades comerciales online realizadas por la multinacional tienen arraigo en el país ibérico, y concluyó que “Dell utiliza en España un complejo empresarial que constituye un entramado implantado y asentado de manera estable, de modo que, aunque haya evitado exteriorizar la existencia de un lugar fijo de negocios formalmente atribuible a él, la realidad es que se trata de un establecimiento permanente, que actúa con plena coherencia geográfica y comercial, y con un significativo grado de permanencia en el tiempo”,⁷⁸ por lo que resolvió que la empresa multinacional debe declarar la totalidad de las ventas efectuadas en España.

Ante este dictamen, Dell interpuso el recurso de Casación ante el Tribunal Supremo de España, que entre los fundamentos para su fallo señaló que, pese a que Dell “sostiene que realizaba las actividades propias de su objeto social desde Irlanda y afirma disponer, allí, de suficiente personal para desarrollar toda su actividad en España”, ratifica que Dell realizó operaciones “en España a través de DESA, en sus instalaciones y con personal de DESA”.⁷⁹

En relación al convenio fiscal suscrito entre España e Irlanda en 1994, el Tribunal Supremo menciona que “la nueva realidad y globalización mercantil que necesariamente exige una interpretación de la normativa aplicable adaptada a esta nueva realidad, en la que resulta imprescindible atender a la sustancia de los nuevos modelos de actividad empresarial”, y puntualizó que en “un mercado globalizado en el que las compañías multinacionales tratan de trasladar los beneficios obtenidos en otros Estados hacia uno de baja tributación. No cabe, pues, la interpretación estrictamente formalista-literal y estática”,⁸⁰ en consecuencia, ratificó la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central en cuanto a los ingresos objeto de imposición en España.

⁷⁸ Mercedes Serraller, “Aval del Supremo a Hacienda para acabar con la ingeniería fiscal de las tecnologías”, *Expansión*, 6 de julio de 2016, párr. 8, <https://www.expansion.com/economia/2016/07/06/577cea0d468aeb6e458b46a9.html>.

⁷⁹ España Tribunal Supremo – Sala Tercera de lo Contencioso Administrativo, *Sentencia en Recurso* 2555/2015, 20 de junio de 2016, <https://supremo.vlex.es/vid/643806861>.

⁸⁰ *Ibíd.*

Además, el fallo confirmó lo argumentado por Tribunal Económico Administrativo Central, en relación a que los negocios electrónicos que se efectúen con personal que labora en territorio español cuya actividad sea la comercialización vía web, están sujetos a la tributación en ese país europeo, dejando en segundo plano el análisis de la localización física del servidor donde se aloja la web, como elemento para la calificación de un establecimiento permanente, lo cual, como se dijo en párrafos anteriores, crea un precedente para la vinculación tributaria en operaciones de comercio electrónico.⁸¹

-Minimizar los rendimientos imputables a funciones, activos y riesgos en los estados fuente.- La economía digital hace posible que un grupo empresarial fragmente sus operaciones entre las entidades que lo conforman, de tal manera que la asignación de funciones para cada empresa dependa del tipo de gravamen de la jurisdicción donde radiquen sus operaciones, estrategia que promueve la creación de estructuras empresariales con fines meramente fiscales, por ejemplo, el traslado de los activos intangibles diferidos de un grupo empresarial a una filial que está ubicada en un estado de baja tributación, se efectúa a precios menores a los que se habrían negociado en un libre mercado, es decir con evidente infravaloración de costos.

A su vez, las empresas del grupo como establecimientos permanentes en otros estados donde la tributación es alta, remiten a la filial pagos por ser la titular de los derechos de los intangibles, lo cual genera gastos elevados para estas empresas, e ingresos importantes para la filial, produciéndose un traslado de beneficios a países de bajo gravamen tributario, acciones que en su conjunto conducen a la reducción de la carga tributaria para todo el grupo multinacional.

-Evitar la retención en la fuente.- Los pagos a una empresa no residente por concepto de la explotación de intangibles, llámense regalías o cánones, generalmente están sujetos a un porcentaje de retención por parte de los ordenantes situados en el país fuente; sin embargo, mediante la utilización de artilugios jurídicos o estructuras de negocios, se crean sociedades pantalla ubicadas estratégicamente en determinados estados, a fin de beneficiarse artificialmente de los Convenios de Doble Imposición suscritos entre los países intervinientes, con lo cual, los pagos no son objeto de retención o los porcentajes aplicados son reducidos.

⁸¹ Thiago Ferrer Morini, “Un tribunal apoya que Dell tribute por todo su negocio en España”, *El País*, 12 de enero de 2013, párr. 9, https://elpais.com/economia/2013/01/11/actualidad/1357932864_820811.html.

Las prácticas elusivas de impuestos que se caracterizan por el abuso en la utilización de los Convenios de Doble Imposición se conocen con el nombre de *treaty shopping*, y son analizadas en la acción 6 *Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales* del plan BEPS.

3.2 Calificación de la renta

El comercio electrónico no solamente aceleró y multiplicó las operaciones mercantiles, sino que propició el desarrollo de nuevos modelos de negocio basados principalmente en bienes y servicios digitalizados, cuya creación obedece a una combinación de procesos intelectuales y tecnológicos, situación que causa inconvenientes en materia tributaria debido a la necesidad de calificar el tipo de renta de estos productos tecnológicos, por ejemplo, el ingreso percibido por la descarga de un software para uso en un computador personal podría considerarse como una cesión de derechos, o a su vez un ingreso por la venta de un bien no físico, disyuntiva que para su resolución deberá considerar el principio de fiscalidad del comercio electrónico de neutralidad, que establece que por el hecho de que una transacción se realice por medios tecnológicos no debe gravarse con carga distinta a aquella fijada para las operaciones tradicionales.

Al respecto, la OCDE señala que “lo fundamental es determinar la causa esencial (el motivo o finalidad) por la que se realizan los pagos”,⁸² en consecuencia, el tratamiento tributario de estas transacciones digitalizadas dependerá del tipo de la renta a la que pertenezcan, continuando con el ejemplo anterior, si se reconocen como ventas estos ingresos corresponderían a beneficios de actividades económicas, que conforme el artículo 7 “Beneficios de actividades económicas” del MCOCDE deben tributar en el país de residencia, a menos que la empresa cuente con un establecimiento permanente en el territorio donde se generó el hecho económico;⁸³ por otro lado, en caso de que la transacción se califique como cánones o regalías, “pueden estar sujetos a una retención en la fuente en el país del pagador u ordenante, atendiendo a las disposiciones del convenio aplicable”, por lo que “el hecho de calificarse una transacción como beneficios

⁸² Soraya Rodríguez Losada, “Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional; reflexiones y propuestas de futuro. Capítulo 27. Reflexiones en torno a la economía digital: problemas de calificación de las rentas obtenidas por transacciones digitales e inconvenientes en el gravamen de las mismas a la luz del informe final de acción BEPS”, *Instituto de Estudios Fiscales – Ministerio de Hacienda y Función Pública*, 2018, 436, https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2018_03.pdf.

⁸³ OCDE, “Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y Patrimonio”, 37-41.

empresariales o como otro tipo de rendimientos, puede conducir a un tratamiento fiscal distinto conforme el convenio existente, de ahí la necesidad de aclarar la aplicación de las normas vigentes a algunos nuevos modelos de negocio”.⁸⁴

Al respecto, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE creó varios grupos técnicos consultivos, denominados por sus siglas en el idioma inglés TAC (Technological Advisory Council), a fin de que se analicen las diversas aristas del comercio electrónico con un enfoque fiscal, es así que, uno de estos grupos se le entregó la tarea de “asesorar sobre la calificación de varios tipos de pagos a título de transacciones de comercio electrónico con arreglo a las disposiciones de los convenios fiscales con miras a proporcionar las aclaraciones oportunas en los Comentarios”.⁸⁵

El trabajo recopilado de este grupo TAC se ve reflejado en los comentarios al artículo 12 del Modelo de Convenio Tributario expedido en noviembre de 2017, que señala a los cánones como los beneficios obtenidos por el uso, la explotación, o cesión del uso de los derechos derivados de la propiedad intelectual e industrial;⁸⁶ y contiene parámetros que permiten evaluar si una transacción de bienes intangibles constituye una venta o cesión de derechos.

En tal sentido, los comentarios del artículo 12 del MCOCDE, describen las principales casuísticas de pagos por negocios de intangibles, siendo los más frecuentes los siguientes:⁸⁷

Software.- La transferencia de la titularidad de los derechos de autor, o la autorización conferida al cliente para la descarga de productos digitales (software y recursos multimedia), no se conciben bajo la figura de canon, puesto que en el primer caso se enajena por completo el software, y en la segunda condición, el uso es personal, por lo que estos pagos se los considera dentro del artículo 7 “Beneficios de actividades económicas” del MCOCDE.

Por el contrario, si el pago por la descarga del software se realizó con el objeto de adquirir el derecho de uso con fines de reproducción y distribución lucrativa, la renta constituye un canon, por cuanto el contenido digital fue comercializado.

Diseños, modelos o planos.- Los pagos por el desarrollo de diseños, modelos o planos se consideran como beneficios de actividades económicas, por cuanto se transfirió

⁸⁴ OCDE, “Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital”, 146.

⁸⁵ OCDE, “Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital”, 177.

⁸⁶ OCDE, “Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y Patrimonio”, 275-6.

⁸⁷ *Ibíd.*, 275-85.

la totalidad de la propiedad y usufructo de estos bienes; caso contrario, si el creador de estos diseños, modelos o planos cede a un tercero la reproducción o modificación de los mismos, constituye una explotación de la propiedad industrial y por tanto se refiere a un canon.

Reproducción cinematográfica.- Los pagos efectuados por el alquiler de películas cinematográficas que se reproducen en plataformas alojadas en servidores se consideran como cánones; mientras que los rubros desembolsados por los suscriptores de las plataformas por el uso de contenidos multimedia constituyen beneficios de actividades económicas.

Know how.- El comentario 11 del MOCDE publicado en el año 2017, define al *know how* como el “conjunto de conocimientos y técnicas acumulados, que permite desarrollar con eficacia una actividad en el ámbito artístico, científico o empresarial”,⁸⁸ es decir, constituye el *saber cómo* hacer las cosas, información reservada y que se aplica en la explotación de los negocios.

La entrega de información referente al *know how* se instrumenta a través de contratos de conocimientos prácticos, que estipulan la obligación de una de las partes de comunicar la información científica o empresarial para uso de la otra parte, sin que el cedente garantice resultados de su aplicación ni intervenga en su uso, en estos casos nos referimos a una transacción que evidencia una cesión de derechos.

Por otro lado, si en la operación el proveedor se obliga a utilizar sus conocimientos o *know how* en la realización de una actividad para un cliente, la transacción constituye una prestación de servicios, identificándose con los beneficios por actividades empresariales, por cuanto no fueron transferidos conocimientos al cliente, es decir no existió cesión de derechos.

En conclusión, el comercio electrónico impulsado por las TIC's ocasionó un aumento de las transacciones de bienes y servicios, agilizó las operaciones transfronterizas, y especialmente desarrolló el mercado de intangibles, por cuanto se crearon nuevos modelos de negocios basados en la digitalización de productos y en el valor comercial de la información, elementos que contribuyeron a que las operaciones mercantiles crezcan exponencialmente, generando altos ingresos, principalmente para las empresas multinacionales, que realizaron innovaciones en este campo.

⁸⁸ *Ibíd.*, 279.

Sin embargo, a pesar del crecimiento sostenido de los ingresos, las recaudaciones tributarias de los estados no aumentaron en la misma proporción, por cuanto las transacciones que se realizan íntegramente por internet, generan inconvenientes a nivel fiscal por la desmaterialización del objeto del comercio, la deslocalización de los ingresos y, en el caso de intangibles, la necesidad de calificar la renta como un beneficio por actividades empresariales o una cesión de derechos, en los casos de la aplicación de los Convenios para evitar la doble imposición, circunstancias que las empresas multinacionales utilizaron en su beneficio, a través de la creación de estructuras empresariales cuya finalidad es la reducción de la carga impositiva corporativa, a través de la asignación artificiosa de mayores ingresos a aquellas sociedades del grupo domiciliadas en estados de baja imposición

Como respuesta a la problemática, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE realizó el estudio de las diferentes prácticas empresariales que tenían como fin erosionar la base imponible y trasladar los beneficios, a las que se las denominó *BEPS*, y, una vez identificadas y clasificadas por áreas temáticas, la OCDE emitió y G20 aprobó la realización de 15 acciones concretas, entre ellas, la referente a los retos de la economía digital, que aborda los inconvenientes fiscales derivados del comercio electrónico, a fin de que se propongan alternativas viables que permitan que el impuesto a la renta se declare y pague en el lugar donde se produjo el hecho económico.

Capítulo segundo

Análisis situacional y normativo del comercio electrónico de intangibles

El crecimiento de las transacciones de comercio electrónico es una tendencia mundial, de la cual también es parte nuestro país, por lo que, desde una perspectiva impositiva estas operaciones deben ser analizadas, a fin de determinar el impacto que tienen en las economías de los estados; en tal virtud, en este capítulo se describen las principales cifras del *e-commerce* de intangibles en países de la región y el Ecuador, revisiones que incluyen estadísticas de penetración de internet, usuarios de teléfonos inteligentes, y montos de las transacciones efectuadas por estos medios.

Además, se realiza un estudio comparado de la legislación de países sudamericanos y las principales alternativas tributarias señaladas por la OCDE en el plan BEPS, a fin de adaptar las posibles soluciones fiscales a la realidad ecuatoriana.

1. Marco normativo ecuatoriano y análisis comparado de la legislación

1.1 Operaciones de comercio electrónico de intangibles en Ecuador y otros países de la región: servicios digitales

Como se mencionó en el capítulo anterior, el crecimiento constante del número de operaciones y recursos económicos que se negocian en operaciones de comercio electrónico, tiene relación directa con al número de usuarios de internet en el mundo, conforme lo establece la agencia creativa especializada en social media *We Are Social*, la plataforma en gestión de redes sociales *Hootsuite* y la consultora en marketing estratégico *Kepios*, en su informe DIGITAL 2020: 3.8 BILLION PEOPLE USE SOCIAL MEDIA,⁸⁹ señala que la región con mayor número de usuarios de internet en el mundo es el norte de Europa con un 95%, seguida de Europa

⁸⁹ Simón Kemp, “SPECIAL REPORTS DIGITAL 2020: 3.8 BILLION PEOPLE USE SOCIAL MEDIA”, *We are social, Hootsuite y Kepios*, 30 de enero del 2020, párr. 1-11, <https://wearesocial.com/blog/2020/01/digital-2020-3-8-billion-people-use-social-media>.

oriental que alcanza el 92%; en cuanto al continente americano, Norteamérica alcanza un 88% y Sudamérica el 72%.

Además, el análisis determina que entre el 2015 y el 2020 el número de usuarios de internet se incrementó en un 60%, al pasar de 2.831 a 4.538 millones de internautas, conforme se detalla en el cuadro 3 referente al número de usuarios de internet por año.

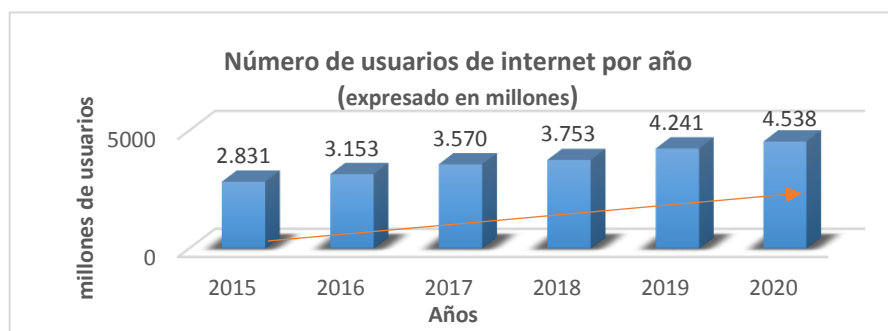


Figura 1. Número de usuarios de internet por año (en millones). Fuente We Are Social y Hootsuite. Elaboración propia.

El informe especial DIGITAL AROUND THE WORLD IN APRIL 2020,⁹⁰ con corte al 23 de abril de 2020, recoge las importantes variaciones de las cifras de penetración de internet ocurridas durante los primeros tres meses del año 2020, ocasionados por la pandemia mundial del virus COVID-19, y señala que el 59% de la población mundial utiliza internet, lo que equivale a 4.57 billones de personas, es decir, más de la mitad de los habitantes del planeta, convirtiéndolo en el mercado mundial más grande de productos y servicios.

De forma complementaria, el informe establece que durante el periodo comprendido entre abril 2019 y abril 2020, se incrementaron 301 millones de usuarios de internet a nivel mundial, lo que representa un crecimiento del 7%; estadística que comparada con el incremento de la población mundial en el mismo lapso que corresponde a 82 millones de personas que equivalente al 1,1%, revela que el número de internautas se incrementó casi cuatro veces más que el crecimiento de la población del planeta.

En cuanto a los medios utilizados para la conexión a internet, el uso de computadores personales o laptops no es la opción mayoritaria, debido a que los teléfonos inteligentes o también llamados *smartphones*, constituye el dispositivo de mayor uso en los internautas, a quienes se los denomina como usuarios móviles.

⁹⁰ Simón Kemp, "SPECIAL REPORTS DIGITAL AROUND THE WORLD IN APRIL 2020", *We are social, Hootsuite y Kepios*, 23 de abril del 2020, párr. 1-16, <https://wearesocial.com/blog/2020/04/digital-around-the-world-in-april-2020>.

En este contexto, el comercio electrónico efectuado a través de dispositivos móviles, produjo que la Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional establezca la subcategoría *comercio móvil*, entendiéndose como “toda operación comercial y actividad de comunicación realizada a través de servicios y redes de comunicación inalámbricas utilizando dispositivos móviles manuales diseñados para su empleo en redes móviles y otras redes de comunicación inalámbricas”,⁹¹ concepto que agrupa a dispositivos como las tabletas, teléfonos inteligentes, videoconsolas, relojes inteligentes, entre otros.

El informe DIGITAL AROUND THE WORLD IN APRIL 2020,⁹² señala que a nivel mundial existen 5,16 billones de usuarios de teléfonos móviles; de los cuales 4,2 billones son usuarios de internet móvil, además, los *smartphones* son los dispositivos más utilizados para conectarse a internet, conforme la figura 2 referente al tráfico web.

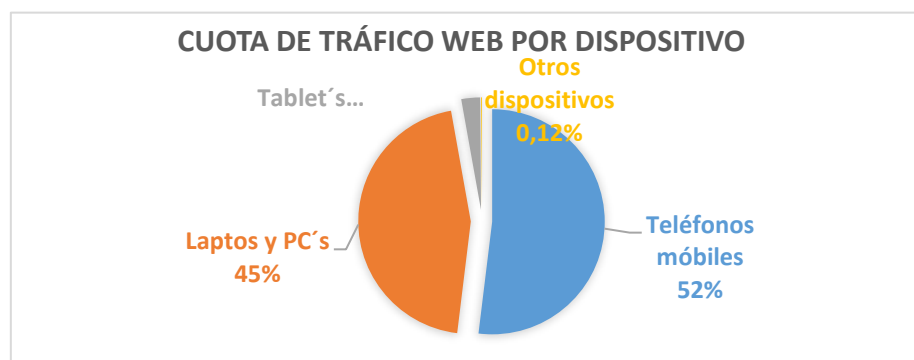


Figura 2 Cuota de tráfico web por dispositivo. Fuente: We Are Social, Hootsuite y Kepios -SPECIAL REPORTS DIGITAL AROUND THE WORLD IN APRIL 2020. Elaboración propia.

En el caso del Ecuador, el reporte DIGITAL 2020: ECUADOR de febrero de 2020,⁹³ señala que con corte a enero de 2020, en el país existen 12 millones de usuarios de internet, lo cual representa un 69% penetración, considerando una población de 17,51 millones de habitantes.

En relación a las conexiones móviles, el referido informe indica que 15,65 millones de ecuatorianos se conectan a través de un teléfono móvil o *Smartphone*; sin

⁹¹ Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional, “Labor actual y posible labor futura en materia de comercio electrónico”, *Naciones Unidas Asamblea General*, Viena, 27 de junio a 15 de julio de 2011, Documento A/CN.9/728, 9-10, <https://undocs.org/pdf?symbol=es/A/CN.9/728>.

⁹² Simón Kemp, “SPECIAL REPORTS DIGITAL AROUND THE WORLD IN APRIL 2020”, *We are social, Hootsuite y Kepios*, 23 de abril del 2020, párr. 1-16, <https://wearesocial.com/blog/2020/04/digital-around-the-world-in-april-2020>.

⁹³ Simón Kemp, “DIGITAL 2020: ECUADOR”, *We are social*, 17 de febrero del 2020, párr. 1-4, <https://datareportal.com/reports/digital-2020-ecuador>.

embargo, de la comparación realizada tomando como base el mes de diciembre de los años 2018 y 2019, se establece que el mayor tráfico de internet en visitas a sitios web se produjo a través de la utilización de laptops y computadoras de escritorio con un 75,49%, mientras que para el caso de teléfonos móviles se registró un 23,44%.

Conforme las cifras de penetración y uso antes señaladas, más de la mitad de los ecuatorianos usan internet, por lo que, las operaciones de comercio electrónico tienen la vía expedita para su desarrollo en el país.

El informe DIGITAL 2020: GLOBAL DIGITAL OVERVIEW,⁹⁴ señala que el comercio electrónico mundial a enero de 2020, alcanzó los 3,23 trillones de dólares de los Estados Unidos,; en el caso de América Latina, según información del portal Statista,⁹⁵ en el año 2019, el comercio electrónico minorista que se efectúa entre la empresa y el consumidor, es decir el B2C, alcanzó ventas por 70 billones de dólares de los Estados Unidos, y según las estimaciones para el año 2023 se proyectaría un crecimiento del 66%, por lo que las operaciones en este segmento llegarían a 116,23 billones de dólares, situación que se evidencia en la figura 3.

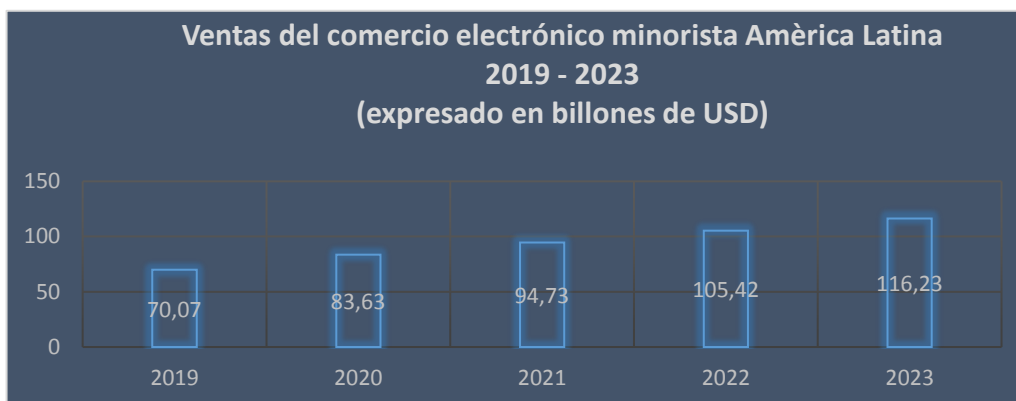


Figura 3. Ventas del comercio electrónico minorista en América Latina 2019 – 2023. Fuente: Statista. Elaboración propia.

De estos rubros, según un informe de 2019 efectuado por la plataforma LINIO,⁹⁶ el país que lideró las ventas *e-commerce* fue Brasil con 19,7 billones de dólares, seguido de México que llegó a 17,6 billones, que cuentan con poblaciones de más de 100 millones

⁹⁴ Simón Kemp, “DIGITAL 2020: GLOBAL DIGITAL OVERVIEW”, *We are social, Hootsuite y Kepios*, 30 de enero de 2020, párr. 1-16, <https://datareportal.com/reports/digital-2020-global-digital-overview>.

⁹⁵ J Mendoza, “Ventas del comercio electrónico minorista en América Latina de 2019 a 2023”, *Statista*, 7 de julio de 2020, párr.1-3, <https://es.statista.com/estadisticas/637442/latinoamerica-ventas-de-comercio-electronico-minorista-de-a-2019/>.

⁹⁶ LINIO, “INDICE MUNDIAL DE COMERCIO ELECTRÓNICO”, *LINIO*, accedido el 1 de agosto de 2020, párr. 6-9, <https://www.linio.com.ar/sp/indice-ecommerce>.

de habitantes; luego se encuentra Chile con 5,8 billones, Argentina registró 4,2 billones, Colombia y Perú 4 billones.

Por su parte en Ecuador el repunte del comercio electrónico se reflejada en el aumento de ventas *e-commerce*, tal como lo señala un estudio de la Universidad Espíritu Santo,⁹⁷ que establece un crecimiento del 166% en tres años, al pasar de 646 millones en el año 2016 a 1.648 millones de dólares en 2019, situación que se evidencia en el figura 4.

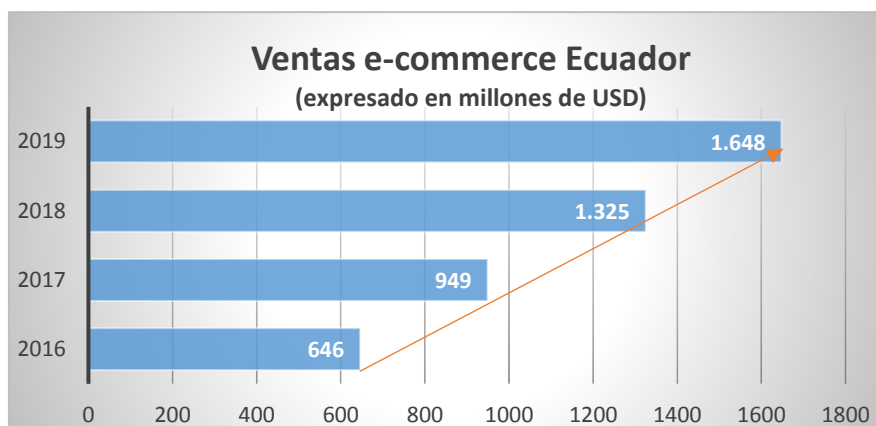


Figura 4. Ventas e-commerce Ecuador 2016 – 2019. Fuente: *Observatorio de Comercio Electrónico de la Universidad Espíritu Santo*. Elaboración propia.

Estos montos de ventas se concentran mayoritariamente en transacciones efectuadas en plataformas comerciales extranjeras, que, según el referido estudio, en el año 2019 alcanzaron 1.032 millones de dólares, lo cual representa un 62,6% del total de ventas por *e-commerce*.

Además, el informe señala que en el 2019 las ventas por *e-commerce* representaron el 1,53% del Producto Interno Bruto del Ecuador, con un crecimiento del 25% en relación al año 2018, indicador que ratifica la importancia y el aumento del comercio electrónico en el país.

En lo concerniente al año 2020, aún no se cuenta con cifras de transacciones de comercio electrónico en el Ecuador, sin embargo, es posible recurrir a los informes de la Superintendencia de Bancos referentes a pagos efectuados con tarjetas de crédito, por cuanto, los bienes o servicios adquiridos en las plataformas extranjeras generalmente son cancelados directamente con el uso de estos instrumentos bancarios. En tal sentido, el

⁹⁷ UEES, “COMPORTAMIENTO DE LAS TRANSACCIONES NO PRESENCIALES EN ECUADOR”, *Observatorio de Comercio Electrónico de la Universidad Espíritu Santo*, accedido 25 de julio de 2020, pág. 11, <https://www.uees.edu.ec/pdf/ecommerce-2020.pdf>

informe estadístico de tarjetas de crédito con corte a abril de 2020,⁹⁸ señala que en el primer cuatrimestre del año se pagaron 511,9 millones de dólares por facturaciones realizadas por internet, con un total de 7,3 millones de transacciones efectuadas.

En cuanto al futuro del comercio electrónico, las perspectivas de su crecimiento se modificaron abruptamente con el anuncio de la pandemia mundial declarada por la OMS en marzo de 2020, situación que obligó a las personas a adoptar el comercio electrónico como una alternativa obligada para continuar con la generación de ingresos; al respecto, el Presidente del *Ecommerce Institute*,⁹⁹ en proyecciones efectuadas antes de la pandemia, estableció que el comercio electrónico al por menor representaría en el 2023 el 21% de las compras mundiales, cifra que, considerando la coyuntura, estima que superará el 30% para el año 2022.

El crecimiento del comercio electrónico producido por los efectos colaterales de la pandemia fue más notorio en determinadas áreas, como por ejemplo los servicios digitales, cuya demanda mundial creció significativamente, verbigracia la plataforma de entretenimiento en *streaming* Netflix,¹⁰⁰ que incrementó 15,8 millones de usuarios entre enero y marzo de 2020, y registró beneficios por 709 millones de dólares en el mismo periodo.

En Ecuador, a pesar del crecimiento en las operaciones *e-commerce*, los recursos provenientes de estas transacciones no generan beneficios directos para el país, debido a que corresponden a productos importados bajo el esquema de comercio B2C y C2C, lo cual no impulsa la producción nacional ni la exportación de bienes o servicios nacionales.

Como consecuencia de esta revolución mercantil digital, las transacciones y los ingresos generados por estas actividades crecen vertiginosamente, y captan mercados cada vez más grandes como el sudamericano, donde los usuarios aumentan diariamente; tendencia que también ocurre en Ecuador, que presenta condiciones tecnológicas idóneas, al existir un gran porcentaje de penetración de internet en la población, por lo que el presente estudio se enfocará en el comercio electrónico de servicios digitales.

⁹⁸ Ecuador Superintendencia de Bancos, “ESTADÍSTICAS DE TARJETAS DE CRÉDITO ABRIL 2020”, *Superintendencia de Bancos*, 29 de junio de 2020, archivo tarjetas_abr_2020, https://estadisticas.superbancos.gob.ec/portalestadistico/portalestudios/?page_id=1826.

⁹⁹ Marcos Pueyrredón, “Las increíbles cifras del comercio electrónico y el nuevo perfil del consumidor”, *ámbito*, 19 de abril de 2020, párr. 10, <https://www.ambito.com/opiniones/covid-19/las-increibles-cifras-del-comercio-electronico-y-el-nuevo-perfil-del-consumidor-n5096423>.

¹⁰⁰ Dado Ruvic, “Netflix duplicó sus ganancias y sumó 15 millones de suscriptores por la cuarentena del coronavirus”, *infobae*, 22 de abril de 2020, párr. 1-3, <https://www.infobae.com/america/tecnologia/2020/04/22/netflix-duplico-sus-ganancias-y-sumo-15-millones-de-suscriptores-por-la-cuarentena-del-coronavirus/>.

Es por ello que, la discusión no debe enfocarse en determinar si las operaciones de comercio electrónico son representativas o no, por cuanto ha quedado demostrado que su crecimiento es acelerado y manejan recursos importantes, en consecuencia, los esfuerzos han de centrarse en la adopción de mecanismos tributarios que permitan gravar los ingresos generados por las ventas *e-commerce* de multinacionales extranjeras sin establecimiento en Ecuador; a fin de generar recursos que contribuyan al presupuesto nacional.

En lo que se refiere al marco normativo del comercio, la Constitución de la República del Ecuador, lo considera como un “DERECHO DE LIBERTAD”, por cuanto establece que el estado garantiza el desarrollo de actividades económicas de manera individual o colectiva; inclusive, dispone como uno de los objetivos de la política comercial impulsar la inserción estratégica del país en la economía mundial,¹⁰¹ entendiéndose que las operaciones mercantiles no solamente corresponden a nivel local sino fuera del territorio.

En el país, el principal instrumento legal que regula de forma específica los temas mercantiles es el Código de Comercio, que fue expedido en mayo de 2019, en el que se reconocen a las transacciones de comercio efectuadas a través de medios tecnológicos, es así que el artículo 8 dispone que constituyen actos de comercio “las actividades mercantiles realizadas por medio de establecimientos físicos o virtuales, donde se oferten productos o servicios”; además, el artículo 74 define al comercio electrónico como “toda transacción comercial de bienes o servicios digitales o no, realizada en parte o en su totalidad a través de sistemas de información o medios electrónicos, considerando los tipos de relaciones existentes”,¹⁰² acepción que considera los principales criterios esgrimidos por entidades internacionales como la Organización Mundial de Comercio y la OCDE, en cuanto a las características de las operaciones del comercio electrónico.

Además, el Código de Comercio prevé la existencia de instrumentos jurídicos en un entorno tecnológico, a los que se denominan como contratos comerciales para la prestación de servicios electrónicos, definiéndolos como un “acuerdo de voluntades entre un prestador y un usuario para la habilitación de un sistema o plataforma electrónica que permita la realización de cualquier actividad, transacción mercantil, financiera o de

¹⁰¹ Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, Registro Oficial 449, 20 de octubre de 2008, art. 66 numeral 15 y art. 304 numeral 2.

¹⁰² Ecuador, *Código de Comercio*, Registro Oficial Suplemento 497, 29 de mayo de 2019, arts. 8 y 74.

servicio a ser provistos por el mismo proveedor o un tercero”,¹⁰³ con lo cual, no solamente se reconoce nuevas modalidades de servicios sino se regulan estas actividades, lo que permite legalizar las múltiples actividades que se efectúan mediante aplicaciones desarrolladas por las TIC`s en un entorno comercial electrónico.

De forma complementaria, la Ley de Comercio Electrónico, Firmas Electrónicas y Mensajes de Datos, contiene el marco regulatorio de aquellos actos y contratos realizados a través de redes electrónicas; en este contexto, la norma señala que los mensajes de datos tienen igual validez jurídica que los documentos escritos, requiriéndose como condición que la información que contenga sea accesible para su consulta ulterior.¹⁰⁴

Para el caso de la legalización de mensajes de datos, se establece que la firma electrónica definida como “datos en forma electrónica consignados en un mensaje de datos, adjuntados o lógicamente asociados al mismo, y que puedan ser utilizados para identificar al titular de la firma en relación con el mensaje de datos, e indicar que el titular de la firma aprueba y reconoce la información contenida en el mensaje de datos”,¹⁰⁵ posee iguales efectos jurídicos que la firma manuscrita, en consecuencia, el país cuenta con una base jurídica reguladora de actos o contratos realizados por medios electrónicos, lo cual desde luego también involucra a aquellas actividades de carácter comercial.

1.2 Régimen jurídico del impuesto a la renta en el Ecuador y el comercio electrónico de intangibles- servicios digitales: una mirada comparada

A fin de cumplir con el objetivo académico propuesto, se efectuará el análisis comparado de la legislación tributaria en Ecuador, se revisarán el caso de Perú donde a partir del año 2007 se consideran como renta a estas actividades, y de Uruguay, primer país sudamericano en implantar taxativamente la imposición sobre la renta en servicios digitales.

En tal sentido, es importante citar algunas coincidencias en las legislaciones de cada estado, y partir de un conocimiento general de los países sujetos a estudio, a fin de contextualizar los ordenamientos impositivos que los rigen; es así que, Ecuador, Perú y

¹⁰³ *Ibíd.*, art. 76.

¹⁰⁴ Ecuador, *Ley de Comercio Electrónico, Firmas Electrónicas y Mensajes de Datos*, Registro Oficial Suplemento 557, 17 de abril de 2002, arts. 2 y 6.

¹⁰⁵ *Ibíd.*, arts. 13 y 14.

Uruguay poseen una forma de gobierno y estructuras organizativas similares, por cuanto los tres son estados unitarios, republicanos y democráticos, organizados en regiones, provincias, departamentos y distritos.

En materia tributaria, los tres países analizados aplican el principio de legalidad, es decir, la creación, modificación o eliminación de impuestos se efectúa mediante ley, cuyo proyecto inicia con el pedido del poder ejecutivo ejercido por el Presidente de la República de cada país, que deberá contar con la aprobación de la Asamblea General, Congreso Nacional o Asamblea Nacional, dependiendo de cada estado, cumpliéndose de esta manera con el aforismo no hay tributo sin ley previa que lo cree.

La Constitución de la República del Ecuador en su artículo 300 establece que el régimen tributario del país se encuentra regentado por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria; además, y como un aspecto importante a considerar, se priorizan los impuestos directos y progresivos, como es el caso del impuesto a la renta.

En Perú, el artículo 74 de la Constitución Política dispone que la potestad tributaria ejercida por el Estado debe considerar los principios de reserva de ley, igualdad, respeto a los derechos fundamentales de la persona y no confiscatoriedad,¹⁰⁶ y en el caso de Uruguay, el artículo 8 y el inciso 2 del artículo 10 de la Constitución de la República Oriental del Uruguay establecen los principios de igualdad y legalidad,¹⁰⁷ respectivamente, que son de cumplimiento obligatorio para la totalidad de regímenes jurídicos en ese país, incluyendo al tributario.

Como se puede observar, existen similitudes en las legislaciones de los tres países analizados, es así que en Perú y Uruguay rige el principio de igualdad, mientras que en Ecuador se lo denomina como equidad, postulados que establecen el trato igualitario impositivo, es decir, que se graven de la misma forma a aquellos hechos económicos que mantengan iguales circunstancias, por lo que, persigue la existencia de la justicia tributaria; así mismo, el principio de generalidad, también forma parte del de equidad, debido a que señala que los tributos deben aplicarse a todos los contribuyentes.

En cuanto a las diferencias, en Ecuador existen otros principios importantes dentro del régimen tributario, por ejemplo el de progresividad, que considera a la capacidad

¹⁰⁶ Perú, *Constitución Política de Perú*, 30 de diciembre de 1993, art. 74.

¹⁰⁷ Uruguay, *Constitución de la República Oriental del Uruguay*, 1967, art. 8 e inciso 2 artículo 10.

contributiva de los sujetos obligados; eficiencia y suficiencia recaudatoria que equilibran la relación costo – beneficio de la recaudación tributaria; la simplicidad administrativa cuya finalidad es facilitar la forma de declarar y pagar los impuestos; la transparencia como una forma de rendición de cuentas hacia la ciudadanía, y finalmente, la irretroactividad, que constituye la aplicación de leyes tributarias para lo venidero, que se relaciona directamente con la seguridad jurídica al contribuyente.

Es preciso señalar que en Perú la no confiscatoriedad consta como un principio dentro del régimen tributario, que garantiza que la exacción impositiva no cause daño gravoso al patrimonio del contribuyente, a fin de que no le impida continuar con su actividad o lo extinga, límites que en el caso del Ecuador, no se encuentran taxativamente previstos para el ámbito tributario.

En consecuencia, el régimen tributario ecuatoriano se fundamenta en la aplicación de ocho principios que otorgan equilibrio jurídico a las relaciones entre el estado y los contribuyentes; sin embargo, sería importante considerar la adopción del principio de no confiscatoriedad, y con ello garantizar que el patrimonio y la riqueza generada por los particulares no será objeto de políticas tributarias destructivas.

1.3 Hecho generador y materia gravada en operaciones de comercio electrónico- servicios digitales

En materia tributaria la interpretación de los hechos económicos constituye un aspecto transcendental en la aplicación de impuestos, por cuanto a partir de la ocurrencia de determinada actividad se produce el denominado hecho generador; así mismo, si se crear artificialmente figuras económicas inexistentes, tendrían efectos elusivos, en tal sentido, a fin de atenuar el riesgo de la utilización de estas prácticas, nace la realidad económica que pretende soslayar cualquier intento de desviar la ocurrencia de un hecho; Giuliani Fonrouge menciona que “La idea de penetrar a través del ropaje jurídico para hurgar en la realidad de los hechos que tras él se oculta, ha tenido aplicación en materia de sociedades comerciales, dando lugar a decisiones judiciales y obras de doctrina que han logrado gran repercusión, por lo que es conocida entre nosotros como doctrina de penetración”,¹⁰⁸ en tal sentido, el artículo 17 del Código Tributario ecuatoriano acoge este método interpretativo y dispone que se priorizan las situaciones de facto efectivamente

¹⁰⁸ Carlos Giuliani Fonrouge, *Derecho Financiero* (Buenos Aires: Fondo Editorial de Derecho y Economía, 9.ª ed., 2004), 83.

existentes dejando en segundo plano las formas jurídicas implementadas, es decir se fundamenta en la sustancia económica.

En Perú, el precepto de sustancia económica se aplica mediante normas específicas anti elusivas que tiene como fin evitar la simulación, describiéndose en su Código Tributario la siguiente disposición:

Norma XVI: CALIFICACIÓN, ELUSIÓN DE NORMAS TRIBUTARIAS Y SIMULACIÓN Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la SUNAT tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios.

En caso que se detecten supuestos de elusión de normas tributarias, la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria - SUNAT se encuentra facultada para exigir la deuda tributaria o disminuir el importe de los saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias, créditos por tributos o eliminar la ventaja tributaria, sin perjuicio de la restitución de los montos que hubieran sido devueltos indebidamente [...].

En caso de actos simulados calificados por la SUNAT según lo dispuesto en el primer párrafo de la presente norma, se aplicará la norma tributaria correspondiente, atendiendo a los actos efectivamente realizados.

En el caso de Uruguay, la normativa interpretativa de los hechos de naturaleza económica adoptada consta en el artículo 8 del Código Tributario que dispone “ Las formas jurídicas adoptadas por los particulares no obligan al intérprete; éste deberá atribuir a las situaciones y actos ocurridos una significación acorde con los hechos, siempre que del análisis de la norma surja que el hecho generador fue definido atendiendo a la realidad y no a la forma jurídica”, ¹⁰⁹ es decir, la legislación uruguaya incorpora medidas anti elusivas a fin de evitar el abuso de la norma y con ello bloquear cualquier pretensión de anteponer la interpretación formalista en detrimento de la sustancia del hecho, lo que perjudicaría las expectativas recaudatorias del estado. ¹¹⁰

¹⁰⁹ Uruguay, *Código Tributario*, Decreto Ley No. 14.306, 29 de noviembre de 1974, art. 8.

¹¹⁰ “es una medida orientada a luchar contra el abuso de la norma y, por tanto, contra una de las expresiones más claras de elusión tributaria. Como señala WARD, la máxima de que ha de prevalecer la sustancia sobre la forma es una creación de la jurisprudencia norteamericana de los años 30, por lo que puede catalogarse como una técnica antielusiva propia de los sistemas del common law, aunque su origen se sitúa en aquellas teorías que propugnan la lucha contra la elusión a través de la interpretación normativa. Y estas teorías han sido especialmente fecundas en Estados continentales europeos, como Francia y, sobre todo, Alemania”.*

* César García Novoa, *Forma y Sustancia en los Convenios de Doble Imposición Internacional*, citado en Yuri Varela Barraza, “El principio de la sustancia sobre la forma ¿Existe una cierta inclinación del sistema tributario chileno hacia la aceptación de tal principio?”, *Instituto Chileno de Derecho Tributario*, mayo de 2010, párr. 4, http://www.ichdt.cl/files/Sustancia_sobre_forma_MANUAL_TRIBUTARIO_JUNIO_2010.pdf.

En consecuencia, los tres países analizados cuentan con legislaciones tributarias en las que se aplica la sustancia económica por sobre las diversas formas adoptadas, con lo cual se precautela el uso de prácticas elusivas que reduzcan la imposición.

Adentrándonos en materia, los impuestos directos en Ecuador aplican tanto el principio de fuente como el de residencia, situación taxativamente establecida en el artículo 1 de la Ley de Régimen Tributario Interno que señala “Establécese el impuesto a la renta global que obtengan las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades nacionales o extranjeras, de acuerdo con las disposiciones de la presente Ley”.

La renta denominada como global se refiere tanto a los ingresos generados en el territorio como aquellos obtenidos en el exterior, conforme lo dispone el artículo 2 de la Ley de Régimen Tributario Interno en los siguientes numerales:

“1.- Los ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos a título gratuito o a título oneroso provenientes del trabajo, del capital o de ambas fuentes, consistentes en dinero, especies o servicios; y

2.- Los ingresos obtenidos en el exterior por personas naturales domiciliadas en el país o por sociedades nacionales, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 98 de esta Ley”.

Al hablar de fuente ecuatoriana, nos referimos a todos aquellos ingresos vinculados con el lugar donde se realizaron, es decir, los que provengan de bienes, servicios y/o actividades desarrolladas en el país, es decir el criterio de sujeción aplicado es el territorial.

El sistema tributario peruano es muy similar, por cuanto también aplica la renta global con criterios de vinculación subjetivos y objetivos, basados en los principios de fuente y residencia, para lo cual, en el caso específico de rentas de fuente peruana, el ordenamiento jurídico prevé una estratificación en 5 categorías de acuerdo al tipo de ingreso y contribuyente.

A su vez, en Uruguay el sistema tributario comprende impuestos nacionales directos e indirectos en los que se aplica de forma general el principio de la fuente como nexo vinculante, es decir, la potestad tributaria se inclina por la territorialidad de las operaciones, derechos o bienes sujetos a imposición, sin importar la nacionalidad, residencia o domicilio de los intervinientes.

En cuanto al hecho generador del impuesto a la renta en Ecuador, el artículo 8 de la Ley de Régimen Tributario Interno detalla taxativamente en 10 numerales aquellos ingresos que son considerados como renta para efectos impositivos, de los cuales, en

relación a intangibles dispone que serán gravados “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”.¹¹¹

En el caso de los servicios, conforme lo descrito en el artículo 1 de la Ley de Régimen Tributario Interno, de forma general los califica de fuente ecuatoriana cuanto su prestación se efectúe en el país; excepto si se tratase de servicios ocasionales efectuados por personas naturales o extranjeras pagados por sociedades extranjeras, y que formen parte de los ingresos percibidos por éstas; o, en el caso de que los pagos se efectúen desde el exterior sin que con ello se generen gastos con cargo a sociedades domiciliadas o con establecimiento permanente en el país.

El término servicios ocasionales para efectos tributarios hace referencia a que se considerarán como tales aquellos en los cuales la permanencia en el país del prestador sea inferior a seis meses consecutivos o no en un mismo año calendario.

En relación a los ingresos obtenidos en el exterior, únicamente constituyen renta si los beneficiarios son personas naturales residentes en Ecuador o sociedades nacionales, para lo cual, en el caso de personas naturales, se establecen como parámetros el análisis del tiempo de permanencia en el país, el núcleo de actividades o intereses económicos y los vínculos familiares, siendo necesario cumplirse las condiciones de cualquiera de ellos, tal como lo dispone el artículo 4.1 de la Ley de Régimen Tributario Interno:

“Art. 4.1.- Residencia fiscal de personas naturales [...]

a) Cuando su permanencia en el país, incluyendo ausencias esporádicas, sea de ciento ochenta y tres (183) días calendario o más, consecutivos o no, en el mismo período fiscal;

b) Cuando su permanencia en el país, incluyendo ausencias esporádicas, sea de ciento ochenta y tres (183) días calendario o más, consecutivos o no, en un lapso de doce meses dentro de dos periodos fiscales, a menos que acredite su residencia fiscal para el período correspondiente en otro país o jurisdicción.

En caso de que acredite su residencia fiscal en un paraíso fiscal o jurisdicción de menor imposición, deberá probar que ha permanecido en ese país o jurisdicción al menos ciento ochenta y tres (183) días calendario, consecutivos o no, en el ejercicio fiscal correspondiente. En caso de que un residente fiscal en Ecuador acredite posteriormente su residencia fiscal en un paraíso fiscal o jurisdicción de menor imposición, éste mantendrá la calidad de residente fiscal en Ecuador hasta los cuatro períodos fiscales siguientes a la fecha en que dejó de cumplir las condiciones para ser residente mencionadas en los literales anteriores, a menos que pruebe que ha permanecido en ese país o jurisdicción al menos ciento ochenta y tres (183) días calendario, consecutivos o no, en un mismo ejercicio fiscal;

¹¹¹ Ecuador, *Ley de Régimen Tributario Interno*, Registro Oficial Suplemento 463, 17 de noviembre de 2004, art. 8.

c) El núcleo principal de sus actividades o intereses económicos radique en Ecuador, de forma directa o indirecta.

Una persona natural tendrá el núcleo principal de sus actividades o intereses económicos en el Ecuador, siempre y cuando haya obtenido en los últimos doce meses, directa o indirectamente, el mayor valor de ingresos con respecto a cualquier otro país, valorados al tipo de cambio promedio del período.

De igual manera se considerará que una persona natural tiene el núcleo principal de sus intereses económicos en el Ecuador cuando el mayor valor de sus activos esté en el Ecuador;

d) No haya permanecido en ningún otro país o jurisdicción más de ciento ochenta y tres (183) días calendario, consecutivos o no, en el ejercicio fiscal y sus vínculos familiares más estrechos los mantenga en Ecuador”.

Tratándose de sociedades, se considerará que tienen residencia en Ecuador cuando se hayan constituido en el Ecuador conforme las leyes nacionales.

En el caso de Perú, el hecho generador consta en el artículo 6 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta que señala:

Artículo 6°.- Están sujetas al impuesto la totalidad de las rentas gravadas que obtengan los contribuyentes que, conforme a las disposiciones de esta Ley, se consideran domiciliados en el país, sin tener en cuenta la nacionalidad de las personas naturales, el lugar de constitución de las jurídicas, ni la ubicación de la fuente productora.

En caso de contribuyentes no domiciliados en el país, de las sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior a que se refiere el inciso e) del artículo 7°, el impuesto recae solo sobre las rentas gravadas de fuente peruana.

Conforme el artículo señalado en el párrafo precedente, todas de rentas se encuentran gravadas, sea que provengan del capital, trabajo o de ambos factores, que se atribuyan a una fuente durable y generen ingresos periódicos; además, también constituyen renta los recursos provenientes de terceros, el goce o disfrute y las denominadas como rentas imputadas.¹¹²

La fuente durable para el legislador peruano se fundamenta en el criterio renta – producto, que señala que la fuente permanece después de generada la riqueza, por ejemplo, un bien inmueble que continúa su existencia luego de haber sido arrendado, y el dinero que es colocado en una institución bancaria en la que gana un interés por el transcurso del tiempo, en ambos casos el producto sobrevive luego de generados los réditos.

¹¹² Perú, *Ley del Impuesto a la Renta*, Decreto Supremo No. 179-2004-EF, Diario Oficial El Peruano, 8 de diciembre de 2004, art. 1.

Por su parte, la periodicidad del ingreso señalado en la ley, se refiere a la repetición de las prácticas de generación de riqueza consideradas como habituales.

En cuanto a los recursos provenientes de terceros, constituyen aquellos flujos que produzcan enriquecimiento del contribuyente, tales como donaciones, herencias, ingresos eventuales, indemnizaciones por seguros, entre otros.

Finalmente, la normativa peruana señala a las rentas imputables, que se definen como ingresos presuntivos por actividades específicas en las que no existe un precio determinado y generan un incremento patrimonial para su beneficiario, por ejemplo, se presumen renta en la ocupación de predios gratuita o sin establecer un precio de uso, a cuyo beneficiario se le imputa un ingreso equivalente al 6% del valor del predio.¹¹³

Una vez definida la casuística en la cual la legislación peruana dispone la existencia de renta, procede el estudio de los criterios de vinculación, como es el caso del domicilio del contribuyente, concepto relacionado con parámetros basados en la nacionalidad, permanencia en el país, el lugar de constitución, entre otros, los cuales son aplicables a personas naturales y jurídicas, de conformidad a lo dispuesto en el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta:

Artículo 7°.- Se consideran domiciliadas en el país:

- a) Las personas naturales de nacionalidad peruana que tengan domicilio en el país, de acuerdo con las normas de derecho común.
- b) Las personas naturales extranjeras que hayan residido o permanecido en el país más de ciento ochenta y tres (183) días calendario durante un periodo cualquiera de doce (12) meses.
- c) Las personas que desempeñan en el extranjero funciones de representación o cargos oficiales y que hayan sido designadas por el Sector Público Nacional.
- d) Las personas jurídicas constituidas en el país.
- e) Las sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes en el Perú de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior, en cuyo caso la condición de domiciliada alcanza a la sucursal, agencia u otro establecimiento permanente, en cuanto a su renta de fuente peruana.

En consecuencia, aquellos contribuyentes personas naturales o jurídicas con domicilio tributario en Perú, deberán tributar por la totalidad de rentas que perciban, cumpliéndose con el nexo de residencia.

Por el contrario, para aquellos no domiciliados, rige el principio de territorialidad, en cuyo caso la imposición es exigible para aquellas rentas producidas por bienes,

¹¹³ *Ibíd.*, art. 23.

derechos, capitales y actividades de cualquier índole que se lleven a cabo en el Perú, también llamadas de fuente peruana.

En Uruguay las rentas se encuentran gravadas por el Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE), Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y el Impuesto a las Rentas de los No Residentes (IRNR), cuya aplicación dependerá según quien sea el beneficiario de las mismas.

Al respecto, el artículo 7 “Residentes.- Personas físicas” de la ley que regula el Impuesto a las Rentas de los No Residentes (IRNR), estipula que se considera que un contribuyente es residente fiscal en Uruguay si cumple cualquiera de las siguientes condiciones:

- a) Permanencia en territorio uruguayo por más de 183 días durante el año civil.
- b) El núcleo o base principal de actividades o intereses económicos o vitales radiquen en Uruguay; entendiéndose que si la cónyuge e hijos menores de edad, que sean dependientes económicamente del contribuyente, son residentes en el país, se habrá cumplido con la premisa referente a los intereses vitales.

Para el caso de sociedades, el artículo 8 “Residentes. Personas jurídicas y otras entidades” de la ley antes referida, dispone que las personas jurídicas constituidas con base a la leyes uruguayas tienen la calidad de residentes.

Cabe citar además la figura de establecimiento permanente de empresas extranjeras no residentes, que a pesar de no constituirse como sociedades creadas con base a las disposiciones legales uruguayas, es considerado residente por la técnica tributaria. En este sentido, el Decreto 338/996, Título 4 referente al Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE), en su artículo 10 establece que “Cuando un no residente realice toda o parte de su actividad por medio de un lugar fijo de negocios en la República, se entenderá que existe establecimiento permanente de este no residente”, definición que abarca las oficinas, sucursales, fábricas, talleres, sedes de dirección, lugares de extracción de recursos naturales, entre otros.

Por lo expuesto, se infiere que el impuesto a la renta en Ecuador y Perú se fundamenta en los criterios de fuente y residencia, sin embargo, la legislación peruana va más allá, y establece condicionantes como la fuente durable y la generación de ingresos periódicos como requisitos adicionales para su calificación como renta; Uruguay por su parte, adopta de forma general el nexo de vinculación de la fuente, es decir se basa en un principio de territorialidad.

El vínculo territorial en el caso de los tres países objeto de análisis, constituye la residencia fiscal o domicilio, para lo cual, en el caso de personas naturales se establecen reglas de permanencia en el país, núcleo de actividades o intereses económicos y vínculos familiares; y en el caso de sociedades el lugar de constitución o donde mantiene establecimientos permanentes, aspectos que son similares en Ecuador, Perú y Uruguay.

En lo concerniente a las tarifas de impuesto a la renta, en Ecuador varían en función del tipo de contribuyente; en el caso de sociedades nacionales, establecimientos permanentes y sucursales de sociedades extranjeras con domicilio en el país, se aplica una tarifa del 25% sobre la base imponible, conforme los resultados que arrojen los estados financieros y en consideración a las deducciones permitidas por la Ley de Régimen Tributario Interno.

Mientras que en el caso de personas naturales, el impuesto a la renta se liquida con base a tarifas detalladas en una tabla progresiva, que considera niveles para la aplicación de ingresos para la aplicación de porcentajes, estableciéndose tarifas del 0% al 35%, montos que son actualizados cada año conforme el índice de precios al consumidor de área urbana publicado por el INEC.

En cuanto al impuesto a la renta del comercio electrónico en Ecuador, el modelo de negocio de servicios digitales que predomina es el B2C, debido a que las empresas prestadoras son extranjeras sin sucursales ni establecimientos permanentes en el país, y los pagos por estas actividades se realizan a cuentas del exterior a través de medios electrónicos.

En relación a estos hechos económicos, la Ley de Régimen Tributario Interno dispone que los ingresos gravados por no residentes, como es el caso de estas empresas prestadoras extranjeras, estén sujetos a una retención del 25%, que puede llegar en ciertos casos al 35%, tarifas que se aplican sobre la totalidad de las rentas generadas, así:

Art. 39.- Ingresos de no residentes.- Los ingresos gravables de no residentes que no sean atribuibles a establecimientos permanentes, siempre que no tengan un porcentaje de retención específico establecido en la normativa tributaria vigente, enviados, pagados o acreditados en cuenta, directamente, mediante compensaciones, o con la mediación de entidades financieras u otros intermediarios, pagarán la tarifa general prevista para sociedades sobre dicho ingreso gravable. Si los ingresos referidos en este inciso son percibidos por personas residentes, constituidas o ubicadas en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición, o están sujetas a regímenes fiscales preferentes, se les aplicará una retención en la fuente equivalente a la máxima tarifa prevista para personas naturales.

El impuesto contemplado en el inciso anterior será retenido en la fuente.

El mismo cuerpo legal citado en el párrafo precedente, en su artículo 48 dispone que la retención a la que se hace referencia el artículo anterior deben efectuarla “Quienes realicen pagos o créditos en cuenta al exterior, que constituyan rentas gravadas por esta Ley, directamente, mediante compensaciones o con la mediación de entidades financieras u otros intermediarios, actuarán como agentes de retención en la fuente del impuesto establecido en esta Ley”.

Por lo que, en el caso servicios digitales cuyos pagos se realizan por medios electrónicos, las entidades del sistema financiero deben actuar como agentes de retención al momento de acreditar en las cuentas del exterior los rubros ordenados por sus clientes.

En este contexto, la regla general dispone la obligación de efectuar retenciones en pagos al exterior, sin embargo, tratándose de beneficiarios que sean residentes en países con los cuales Ecuador mantiene suscritos convenios para evitar la doble imposición, se deberán acoger las disposiciones de tales instrumentos legales para cada caso específico.

La normativa impositiva sobre la renta vigente en el país, no contempla taxativamente las actividades de comercio electrónico de servicios digitales, únicamente se establece un criterio de sujeción territorial general, sin que se defina un marco regulatorio específico para estas actividades, por lo que, a pesar de que las transacciones de los servicios digitales siguen en aumento en el país, las pretensiones de recaudación son nulas.

La falta de legislación únicamente ocurre en el caso del impuesto a la renta, por cuanto en el caso del impuesto indirecto como el IVA, la Ley Orgánica de Simplificación y Progresividad Tributaria, publicada en el Registro Oficial Suplemento 111 de 31 de diciembre de 2019, dispone la obligatoriedad de gravamen en los servicios digitales, avances que no llegaron a estructurarse para el caso de las rentas, en contradicción a lo establecido en el artículo 300 de la Constitución de la República del Ecuador donde se establece la priorización para impuestos directos.

En Perú, existen 4 regímenes tributarios de impuesto a la renta para personas naturales y jurídicas, que varían en función al tipo y tamaño del negocio, nos referimos al Nuevo Régimen Único Simplificado (NRUS), Régimen Especial de Impuesto a la Renta (RER), Régimen MYPE Tributario (RMT) y Régimen General (RG).

Además, conforme los artículos 22 al 34 de la Ley de Impuesto a la Renta existen cinco categorías de renta con diferentes tasas sobre los ingresos.

En el caso del comercio electrónico de servicios digitales, los ingresos generados por estas actividades son considerados como rentas de fuente peruana, y se las define

como aquellas “obtenidas por servicios digitales prestados a través del Internet o de cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, plataformas o de la tecnología utilizada por Internet o cualquier otra red a través de la que se presten servicios equivalentes, cuando el servicio se utilice económicamente, use o consuma en el país”.¹¹⁴

Así mismo, de forma complementaria en el Reglamento a la Ley de Impuesto a la Renta se detallan los servicios digitales considerados como tales para efectos impositivos, así:¹¹⁵

Artículo 4°-A.- RENTAS DE FUENTE PERUANA [...]

1. Mantenimiento de software [...]
2. Soporte técnico al cliente en red [...]
3. Almacenamiento de información (*Data warehousing*) [...]
4. Aplicación de hospedaje (*Application Hosting*) [...]
5. Provisión de servicios de aplicación (*Application Service Provider - ASP*) [...]
6. Almacenamiento de páginas de Internet (web site hosting) [...]
7. Acceso electrónico a servicios de consultoría [...]
8. Publicidad (*Banner ads*) [...]
9. Subastas “en línea” [...]
10. Reparto de Información [...]
11. Acceso a una página de Internet interactiva [...]
12. Capacitación Interactiva [...]
13. Portales en línea para compraventa [...]

Par efectos tributarios, se considera que el servicio fue utilizado económicamente, consumido o usado en Perú cuando constituye un costo o gasto para contribuyentes personas jurídicas, y algunos profesionales independientes como notarios, agentes de comercio, rematadores y martilleros,¹¹⁶ por lo que la normativa prevé únicamente el tipo de comercio B2B, y no considera al B2C, que en el caso particular de los servicios digitales es el que mayores clientes tiene, por lo que, a pesar de mantener esta disposición legal desde el 2007, y ser el primer país sudamericano en normar la imposición en renta de estas actividades, no registra recaudaciones por estos conceptos. Cabe señalar que el régimen tributario no contempla la comercialización de libros digitales dentro del listado de rentas de fuente peruana, por lo tanto, estos intangibles no se encuentran gravados.

Las tarifas del impuesto a la renta para personas naturales y jurídicas no domiciliadas en Perú van desde 4.99% hasta un 30%, siendo este último porcentaje el

¹¹⁴ *Ibíd.*, art. 9.

¹¹⁵ Perú, *Reglamento a la Ley de Impuesto a la Renta*, Decreto Supremo No. 122-94-EF, actualizado por Decreto Supremo No. 086-2020-EF., Diario Oficial El Peruano, 21 de abril de 2020, art. 4° A.

¹¹⁶ *Ibíd.*

aplicable para rentas provenientes de servicios digitales, rubro que debe ser retenido en la fuente por el pagador y aplica sobre la totalidad del monto cancelado.¹¹⁷

A su vez, la legislación tributaria uruguaya grava con impuesto a la renta dos tipos de servicios digitales; en primer lugar aquellos que corresponden a la producción y comercialización de contenido audiovisual, y segunda instancia a los de intermediación entre la oferta y demanda de otros servicios, para lo cual, la normativa prevé un tratamiento tributario diferenciado, dependiendo si el prestatario es residente o no en Uruguay.

En el caso de que el prestador sea una sociedad comercial extranjera sin establecimiento permanente en Uruguay o una persona física no residente, se aplica lo estipulado en el Decreto 338/996, Título 8, referente al Impuesto a las Rentas de los No Residentes (IRNR), que en su parte pertinente señala:

Artículo 13°.- Rentas de fuente internacional [...]

3. Las rentas de fuente uruguaya de las compañías extranjeras productoras, distribuidoras o intermediarias de películas cinematográficas y de "tapes", así como las que realizan transmisiones directas de televisión u otros medios similares, se fijan en el 62,5% (sesenta y dos con cinco por ciento) de la retribución que perciban por su explotación en el país.

A partir del 1° de enero de 2018 las rentas a que refiere el inciso anterior serán consideradas íntegramente de fuente uruguaya. El mismo tratamiento tendrán las rentas obtenidas por las entidades no residentes que realicen directamente la prestación de servicios a través de Internet, plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas, o similares, cuando el demandante se encuentre en territorio nacional.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el demandante se encuentra en territorio nacional cuando la contraprestación del servicio se efectúe a través de medios de pago electrónico administrados desde nuestro país, tales como instrumentos de dinero electrónico, tarjetas de crédito o débito, cuentas bancarias, u otros instrumentos análogos, de acuerdo a lo que establezca la reglamentación.

6) Las rentas de fuente uruguaya correspondientes a las actividades de mediación e intermediación en la oferta o en la demanda de servicios, prestados a través de Internet, plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas, o similares, se fijan en los siguientes porcentajes:

i) 100% cuando el oferente y demandante del servicio (operación principal) se encuentren en territorio nacional.

ii) 50% cuando el oferente o el demandante del servicio (operación principal) se encuentre en el exterior.

Artículo 14. (Tasa) [...] Restantes rentas 12%.

Conforme a lo estipulado en el Decreto antes citado, el hecho generador en estos servicios digitales lo constituyen las rentas de fuente uruguaya que se encuentran taxativamente descritas como tales en la ley tributaria, y dependiendo del tipo de servicio

¹¹⁷ Perú, *Ley del Impuesto a la Renta*, Decreto Supremo No. 179-2004-EF, Diario Oficial El Peruano, 8 de diciembre de 2004, art. 54.

y el lugar donde se encuentre el oferente, se le atribuye como base imponible un porcentaje del total de la renta, que puede ser del 50%, 62,5% y 100%; y sobre estos montos se aplica la tarifa única del 12%.

Para efectos de la aplicación de este impuesto, mediante Decreto 149/007 se expidió la Reglamentación del Impuesto a las Rentas de los No Residentes, en el que constan definiciones de algunos términos utilizados en la ley, por ejemplo, el artículo 21 BIS referente a la producción, distribución e intermediación de películas cinematográficas, y otras transmisiones audiovisuales, indica que “Se entenderá que el demandante se encuentra en territorio nacional cuando se localice en el mismo, la dirección de IP (Internet Protocol) del dispositivo utilizado para la contratación del servicio o, su dirección de facturación”; además, detalla que las rentas generadas por el acceso y descarga de contenido audiovisual efectuado a través de internet, aplicaciones o plataformas tecnológicas, están sujetas a imposición por cuando son consideradas de fuente uruguaya.

En lo referente a los servicios digitales consistentes en actividades de intermediación efectuadas por medios informáticos, la Reglamentación establece que serán consideradas como tales las siguientes:

Artículo 21 BIS [...] i. que por su naturaleza, estén básicamente automatizadas, requieran una intervención humana mínima, y que no tengan viabilidad al margen de la tecnología de la información; y

ii. que impliquen la intervención, directa o indirecta, en la oferta o en la demanda de la prestación de servicios (operación principal).

Se entiende por tecnología de la información al uso de equipos de telecomunicaciones o dispositivos electrónicos para la transmisión, el procesamiento o el almacenamiento de datos.¹¹⁸

En cuanto a localización del oferente y demandante, para efectos de la aplicación del porcentaje de las rentas recibidas por actividades de intermediación, el artículo 21 TER de la Reglamentación antes referida, determina se considerará que el oferente se encuentra en territorio uruguayo cuando el servicio se presente en ese país; y, en el caso del demandante, cuando la dirección IP del dispositivo utilizado para la contratación del servicio de intermediación o la dirección para la facturación, se localicen dentro de las fronteras de Uruguay.

¹¹⁸ Uruguay, “REGLAMENTACION DEL IMPUESTO A LAS RENTAS DE LOS NO RESIDENTES. REFORMA TRIBUTARIA LEY N° 18.083 y sus reformas”, Decreto N° 149/007, 4 de mayo de 2007, art. 21 BIS.

En aquellos casos en los que conforme las disposiciones legales, el oferente y demandante no se localicen en territorio uruguayo, se presumirá, admitiéndose prueba en contrario, que el demandante se encuentra en las fronteras del Uruguay, si el desembolso por los servicios contratados se realiza con la utilización de medios electrónicos de pago administrados en el país, tales como tarjetas de crédito o débito, transferencias bancarias, entre otros.

En cuanto a la forma de recaudación de estos impuestos, el artículo 26 de la Reglamentación del Impuesto a las Rentas de los No Residentes, dispone que las sociedades residentes en Uruguay actúen como agentes de retención en los pagos o acreditaciones de este tipo de servicios, basándose en un modelo B2B, sin embargo, en la práctica el que se utiliza es el B2C, donde los consumidores son los usuarios finales de los servicios.

Conscientes de que la modalidad de negocio preponderante es la B2C, la normativa antes referida plantea que, en caso de que no se efectúen retenciones, las empresas no residentes deben fijar un domicilio para efectos tributarios,¹¹⁹ conforme lo dispuesto en el artículo 27 del Código Tributario, que hace referencia a “Domicilios constituidos”; con lo cual se les exime de la obligación de registrar a los representantes de empresas no residentes en Uruguay.

Una vez cumplido este requisito, los contribuyentes que obtuvieron rentas gravadas deben declarar y pagar el impuesto correspondiente, permitiéndoseles cancelarlo en dólares de los Estados Unidos, es decir, no se requiere convertirlos a la moneda local, dispensa legal emitida por el Director General de Rentas mediante Resolución DGI N° 9270/018 “APROBACION DE DISPOSICIONES CON EL FIN DE GENERAR CONDICIONES TENDIENTES A FACILITAR EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DERIVADAS DE LA REALIZACION DE ACTIVIDADES CON UN ELEVADO COMPONENTE TECNOLOGICO,

¹¹⁹ “Artículo 18.- (Representantes).- Los contribuyentes de este impuesto que obtengan rentas que no sean objeto de retención o sustitución, están obligados a designar, al momento de iniciar actividades que generen rentas obtenidas en territorio nacional, una persona física o jurídica con residencia en la República, para que las represente ante la Dirección General Impositiva en relación con sus obligaciones tributarias, en las condiciones que ésta determine en función de la cuantía y naturaleza de las operaciones.”

“Artículo 18-BIS.- Documentación y Representantes - Servicios prestados a través de medios informáticos.- La Dirección General Impositiva podrá dispensar de la obligación de la designación de representantes a que refiere el artículo precedente, cuando los contribuyentes tengan por objeto exclusivo la prestación de los servicios a que refieren los artículos 21 bis y 21 ter del presente Decreto sin presencia física en el territorio nacional, y siempre que constituyan domicilio en los términos del artículo 27 del Código Tributario”. *Ibíd.* Arts. 18 – 18-BIS.

DESARROLLADAS POR NO RESIDENTES”, publicada 12 de octubre de 2018, que dispone:

1º) Los contribuyentes que realicen actividades comprendidas en los artículos 21 bis y 21 ter del Decreto N° 149/007 de 26 de abril de 2007, podrán optar por realizar en dólares americanos las liquidaciones y pagos, del Impuesto a las Rentas de los No Residentes (IRNR) y del Impuesto al Valor Agregado (IVA), en tanto se verifiquen las siguientes condiciones:

- la totalidad de las operaciones incluidas en las respectivas liquidaciones, hubieran sido documentadas en dicha moneda; y
- el contribuyente no realice otras actividades gravadas en el país, o en caso de realizarlas, las mismas hubieran sido objeto de retención.

A esta serie de políticas fiscales orientadas a facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de no residentes en impuestos generados por servicios digitales, se agrega la posibilidad de que la documentación generada por estas empresas en las transacciones que realicen, no deba ajustarse a las formalidades tributarias determinadas en la normativa uruguaya, sino que la considera válida, en tanto en cuanto cumpla con las disposiciones del país de residencia del prestador el servicio, siendo únicamente necesaria la identificación del contribuyente y el detalle del importe generado.¹²⁰

En el caso específico de los servicios de intermediación en actividades de transporte, alojamiento y arrendamiento de inmuebles, la legislación uruguaya estableció una disposición innovadora en cuanto a la responsabilidad fiscal de aquellos que se vinculen directa o indirectamente con prestadores de servicios que no se encuentren habilitados para ejercer estas actividades, medida que pretende dejar a salvo la facultad recaudadora del estado sobre posibles tributos no satisfechos generados por estos prestadores; además, conlleva intrínsecamente a la regularización de estas actividades, así:

“Artículo 731. Todas las entidades, residentes o no, que intervengan directa o indirectamente en la oferta o en la demanda de la prestación de servicios de transporte terrestre de pasajeros, por parte de personas físicas o jurídicas que no estén debidamente habilitadas para el desarrollo de tal actividad, serán solidariamente responsables por los tributos y las sanciones pecuniarias aplicables a estas últimas.

A los fines del presente artículo, se entiende por intervención en la oferta o en la demanda de la prestación de servicios, a todas aquellas actividades, realizadas a título gratuito u oneroso, a través de cualquier medio, incluida la utilización de aplicaciones informáticas, que cumplan con alguna de las siguientes condiciones:

- A) Tengan por objeto la mediación o intermediación en la prestación de los servicios a que refiere el presente artículo.

¹²⁰ Uruguay DGI, *Resolución N°. 6409/2018*, Diario Oficial No. 29.286, 17 de julio de 2018.

B) Suministren a los prestadores o a los usuarios datos de los servicios aludidos, a efectos de que una o ambas partes dispongan de información necesaria para acordar la prestación.

Lo dispuesto en el presente artículo será de aplicación a las entidades no residentes, que intervengan directa o indirectamente en la oferta o en la demanda de la prestación de servicios de alojamiento turístico, por parte de personas físicas o jurídicas que no estén debidamente habilitadas para el desarrollo de tal actividad, así como en los servicios de arrendamiento de inmuebles.

Se entenderá que una persona física o jurídica está debidamente habilitada para la prestación del servicio de transporte o de alojamiento turístico, a que refieren los incisos anteriores, cuando esté inscrita en los registros nacionales o departamentales correspondientes, y desarrolle su actividad de acuerdo al objeto y dentro de los límites regulados por dichos registros”.¹²¹

En conclusión, a diferencia de Ecuador y Perú, donde no se establecen disposiciones legales tendientes a regular estas actividades, el caso uruguayo plantea una estrategia de imposición que clasifica en dos grandes grupos a las rentas generadas por servicios digitales, en el primero ubica a la reproducción de contenido multimedia por suscripción, entre los que se encuentran los prestados por empresas como Netflix y Spotify, y, en segundo lugar a los de intermediación entre oferentes y demandantes a cambio de una comisión, negocios desarrollados por empresas como Uber y Airbnb, en las áreas de transporte y arrendamientos de inmuebles, respectivamente; a quienes no se les retiene los impuestos generados, sino más bien se optó por concederles la facultad de declarar y pagar el impuesto a la renta generado por sus ingresos de fuente uruguaya, sin que para ello necesiten registrar un representante o establecimiento permanente, inclusive, los montos son cancelados en dólares de los estados unidos, es decir, no hay exigencia de convertir los importes a la moneda local.

Nótese que bajo el sistema tributario uruguayo, a pesar de que los contribuyentes no son residentes ni poseen un representante en el país, su legislación no contempla retenciones a través de sistemas de pagos electrónicos o tarjetas de crédito, disposición que parecería la más adecuada a fin de asegurar la recaudación de tributos por tratarse de sujetos obligados extranjeros sin residencia; sin embargo, no se aplicó esta medida por cuanto las autoridades uruguayas no pretendían que los cargos impositivos sean trasladados al consumidor final, situación que ocurriría con la implantación de estas retenciones; en su lugar, se definió un esquema flexible y simplificado, en el que cada

¹²¹ Uruguay, *Ley N° 19355 PRESUPUESTO NACIONAL DE SUELDOS GASTOS E INVERSIONES. EJERCICIO 2015 – 2019*, Diario Oficial No. 29366, 30 de diciembre de 2015, art. 731.

sujeto obligado es responsable de declarar y pagar el impuesto a la renta causado, disposición innovadora y asertiva que no se encuentra contemplada en la normativa vigente en Ecuador y Perú, que utiliza el mecanismo de las retenciones como medio recaudación de impuestos a no residentes.

Este modelo contempla intrínsecamente una determinación presuntiva de la renta, por cuanto no establece la posibilidad de deducir los gastos generados en la obtención del ingreso, sin embargo, como un corrector de esta desviación, contempla dos tipos de bases imponibles; en el caso de servicios con contenido audiovisual aplica el 62,5% de los ingresos, y para los servicios de intermediación cuando el usuario es residente, se establece como renta gravada el 50% de los ingresos; para lo cual ambos escenarios deberán aplicar una tarifa fija del 12%, factores que deberían ser analizados para su incorporación en la legislación tributaria de Ecuador, como una forma de incentivar a las empresas extranjeras su incorporación en el régimen impositivo nacional.

1.4 Sujeto pasivo del impuesto a la renta del comercio electrónico de servicios digitales

En el Ecuador, de forma general son considerados como sujetos pasivos del impuesto a la renta las personas naturales, sociedades nacionales, extranjeras residentes o no, que obtengan ingresos provenientes de fuente ecuatoriana; sin que se particularice como tales a aquellos que prestan servicios digitales, por cuanto, esta modalidad de comercio electrónico no se contempla en la legislación nacional.

En cuanto a Perú, los sujetos pasivos del impuesto a la renta en el comercio electrónico de servicios digitales son las personas jurídicas y naturales no residentes que presten servicios de fuente peruana, considerando que estas actividades las efectúan empresas multinacionales sin presencia territorial en el país.

En Uruguay, el artículo 16 del Código Tributario señala que son “ sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria la persona obligada al cumplimiento de la prestación pecuniaria correspondiente, sea en calidad de contribuyente o de responsable”, y en el caso particular del impuesto a la renta de los no residentes (IRNR), constituyen las personas físicas, jurídicas y demás entidades que prestan servicios digitales considerados como de fuente uruguaya y que tienen el estatus tributario de no residentes.

Lo expuesto evidencia los vacíos normativos existentes en el Ecuador respecto a la definición de los sujetos pasivos en la actividades referentes a la prestación de servicios

digitales, lo cual corrobora que es necesaria la actualización de legislación tributaria, a fin de que se adecúe a las nuevas formas de comercio electrónico que se encuentran generando rentas en el país, sobre las que no se declaran ni pagan impuestos.

2. Problemas derivados del régimen de impuesto a la renta ecuatoriano y sus vacíos sobre las operaciones de comercio electrónico de intangibles

El comercio electrónico presenta múltiples ventajas para compradores y vendedores, entre ellas, las más destacadas constituyen la capacidad de llegar a mercados globales sin límites fronterizos, la rapidez de las transacciones, el desarrollo de productos tecnológicos que conllevan a la digitalización de bienes y servicios, y la creación de nuevas formas de comercio.

No cabe duda de que, en este contexto, el crecimiento del comercio electrónico mundial es un hecho; sin embargo, los efectos tributarios que esto conlleva no son tan alentadores, por cuanto las legislaciones aplicadas por los países continúan basándose en la vinculación de la fuente o residencia, sin adaptarse a las nuevas realidades comerciales, principalmente a la digitalización de la economía, por lo que es necesario replantear los principios impositivos tradicionales.

Bajo este escenario, el comercio electrónico se convierte en un reto tributario para los estados, en primer lugar, porque el principio de la territorialidad queda obsoleto en el caso de los intangibles, en los que la fuente no se materializa, lo que impide conocer el lugar donde se generaron las rentas, situación que también ocurre con el proveedor, cuya presencia física es compleja de determinar dentro de la internet, lo cual impide la aplicación de la vinculación por residencia.

Otro factor para considerar, y no menos importante es la erogación de recursos económicos en el comercio electrónico, que usualmente se efectúa a través de sistemas de pagos en línea, con lo cual se añade el inconveniente de desconocer los montos sobre los cuales debe aplicarse el impuesto a la renta.

En este contexto, la normativa impositiva ecuatoriana establece un concepto de renta global, bajo los criterios de fuente y residencia tradicionales, es decir, no incorpora regulaciones específicas para los ingresos producidos por el comercio electrónico de intangibles, y en especial para aquellos referentes a los servicios digitales, por lo que, los problemas tributarios referentes a la deslocalización de la renta y del sujeto pasivo, no

han sido resueltos, viéndose afectado el país al dejar de percibir impuestos por estas rentas.

En cuanto al criterio de territorialidad, la normativa nacional únicamente menciona que se encuentran gravados los servicios, no se definen taxativamente como ingresos de fuente ecuatoriana a los servicios digitales, circunstancia que impide ejercer la potestad tributaria a través del nexo de la fuente; sin embargo, las suscripciones a plataformas como netflix y spotify, entre otras, van en aumento, y a pesar de ello, el país no se beneficia por el cobro de impuestos directos derivados de estas operaciones.

Considerando las normas tributarias vigentes, únicamente cabría la imposición en el caso de que el cliente fuere un contribuyente que incluya a los servicios digitales como parte de sus costos empresariales, y, por lo tanto, tendría la obligación de retener en la fuente la tarifa de impuesto correspondiente, situación que no ocurre debido a que los mayores clientes de los servicios digitales son consumidores finales.

En el caso del Impuesto al Valor Agregado – IVA, la Ley Orgánica de Simplificación y Progresividad Tributaria publicada en el Registro Oficial Suplemento 111 de 31 de Diciembre del 2019, introdujo la imposición indirecta sobre los servicios digitales, inclusive, en su Disposición General estableció que el Servicio de Rentas Internas publicará en su sitio web, el catastro de prestadores de servicios digitales¹²², listado que contiene un detalle de empresas extranjeras tales como Netflix, Spotify, Google, Amazon, Apple, Booking, Olx, Facebook, Uber, por citar algunas, con la descripción de las prestaciones que efectúan, entre ellas se detallan actividades como contenidos audiovisuales por streaming, Software y servicios en línea, agregadores de tarifas de viaje y metabuscadores de viajes para reservas de alojamiento, plataformas de clasificados online, plataforma tecnológica que provee servicios de transporte.

En otra categoría aparecen los hostings, iCloud y dominios, es decir, servicios de alojamiento de archivos multiplataforma en la nube, registradoras de dominios de internet y de alojamiento web, entre otros, prestados por empresas como Dropbox, Godaddy, Cloud Linux.

¹²² SRI, “REGISTRO, DECLARACIÓN Y PAGO DEL IVA por parte de los prestadores de servicios digitales no residentes en el Ecuador”, *Servicio de Rentas Internas*, accedido 29 de agosto de 2020, párr. 6, <https://www.sri.gob.ec/web/guest/registro-declaracion-y-pago-del-iva-prestadores-de-servicios-digitales-no-residentes>

Además, el catastro describe aquellas empresas sin domicilio ni registro en Ecuador, cuyos servicios prestados a residentes son considerados como importaciones, y, por tanto, gravadas con el IVA.

Para efectos de la aplicación de esta disposición, el Servicio de Rentas Internas tiene la obligatoriedad de publicar el catastro de forma trimestral, hasta el 15 de cada enero, abril, julio y octubre; en el caso del año 2020, el SRI publicó un catastro provisional a fin de instar a los prestadores que allí constan a fin de que se registren, por lo cual, el catastro para el periodo trimestral correspondiente regirá desde el 16 de septiembre de 2020.¹²³

El régimen para la declaración y pago del IVA en servicios digitales se perfeccionó con el Decreto 1114 publicado en el Registro Oficial Suplemento 260 de 4 de Agosto del 2020, que expidió el Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Simplificación y Progresividad Tributaria, que contiene, entre otras disposiciones, la siguiente definición:

Art. 140.1.- Servicios digitales.- Son servicios digitales aquellos prestados y/o contratados a través de internet, o de cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, las plataformas o la tecnología utilizada por internet, u otra red a través de la que se presten servicios similares que, por su naturaleza, estén básicamente automatizados y requieran una intervención humana mínima, independientemente del dispositivo utilizado para su descarga, visualización o utilización

Además, el referido Reglamento establece la existencia de dos regímenes para el caso de prestación de servicios digitales; el primero corresponde a aquellos prestadores que, sin ser residentes en el país, se registren en el Servicio de Rentas Internas, con lo cual se convierten en Agentes de percepción del IVA, que tienen la obligación mensual de declarar y pagar el impuesto cobrado; sin que el registro constituya la existencia de un establecimiento permanente de estos agentes en Ecuador.

En el segundo caso, los servicios son prestados por no residentes sin registro en el país, ante lo cual, el usuario o destinatario del servicio tiene la condición de contribuyente, por lo que debe efectuar la retención en la fuente del 100% del IVA, con la correspondiente emisión del comprobante de retención y la liquidación de compras de bienes y prestación de servicios.

¹²³ Ecuador SRI, *Resolución NAC-DGERCGC20-00000053*, Gaceta Tributaria Digital, 22 de agosto de 2020, art. 2 y Disposición Transitoria Única.

En caso de que el pago se realice a través de un intermediario, tales como empresas de tarjetas de crédito y débito, estas entidades serán los agentes de retención, y el importador respaldará sus gastos con el estado de cuenta correspondiente.¹²⁴

Finalmente, el Servicio de Rentas Internas establece la obligatoriedad de los agentes de retención de remitir información sobre estas transacciones en servicios digitales.

En consecuencia, la legislación tributaria nacional fue actualizada únicamente en temas relacionados con el Impuesto al Valor Agregado de servicios digitales, persistiendo un vacío normativo para el impuesto a la renta, por lo que se incumple con la Constitución de la República del Ecuador en su artículo 300 que establece que se priorizan los impuestos directos y progresivos; sin embargo, la obtención de información sobre estas transacciones y sus proveedores extranjeros, constituye un primer paso para el análisis y planteamiento de modificaciones a las normas tributarias enfocadas en el impuesto a la renta, lo cual permitirá definir mecanismos de imposición eficaces tendientes a recaudar los impuestos directos que le corresponde recibir al país por la riqueza generada en estos servicios digitales.

3. Principales lineamientos sobre la imposición a la renta aplicados al comercio electrónico de intangibles

La economía digital elevó exponencialmente el flujo de las transacciones comerciales mundiales, mercados en los que incursionaron principalmente empresas multinacionales con infraestructura tecnológica que les permitió generar ingresos en diversos países, con legislaciones tributarias distintas, muchas de ellas no actualizadas a las nuevas tendencias comerciales, deficiencias normativas que son aprovechadas para reducir la carga impositiva global de las empresas multinacionales.

Una de las estrategias más utilizadas por las empresas multinacionales consiste en el traslado de sus rentas a regímenes donde existe baja o nula imposición, a pesar de que no mantengan actividades reales en esa jurisdicción, con lo cual los impuestos pagados a nivel de grupo son bajos.

¹²⁴ Ecuador, *Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Simplificación y Progresividad Tributaria*, Registro Oficial Suplemento 260 de 4 de Agosto del 2020, arts. 147, 147.1, 147.2.

En vista de estas circunstancias, y presionados por la falta de recursos, los países desarrollados miembros de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos OCDE crearon un Plan de Acción para combatir la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS, por sus siglas en inglés), cuya ejecución se lleva a cabo a través de 15 acciones, siendo la más importante para fines del presente estudio la *Acción 1 Abordar los retos de la economía digital para la imposición*.

El informe inicial de BEPS publicado en julio 2013, realizó un diagnóstico de los principales inconvenientes de la fiscalidad internacional, y como resultado de este estudio identificó tres causas que provocan la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, en primer lugar la interacción de diferentes normativas de cada país, en segunda instancia la ausencia de estándares internacionales actualizados que se adapten a los cambios del entorno empresarial y finalmente la escasez de información sobre estas operaciones.

Transcurridos 2 años, en octubre de 2015 se presentó un resumen con los informes Finales correspondientes a ese año,¹²⁵ identificándose a la Economía Digital como la sucesora de la Economía tradicional, y se reconoce las características de los nuevos modelos de negocio a tomar en cuenta en materia fiscal, entre ellas la movilidad, la volatilidad (reducción de obstáculos en intercambios comerciales), la relevancia de los datos, la red y sus efectos, el aumento de negocios multilaterales, y la tendencia hacia la concentración del mercado en uno o pocos proveedores.

Según el informe antes referido, las modalidades comerciales generadas dentro de la Economía digital elevan los riesgos de prácticas tributarias elusivas, ante lo cual se planteó las siguientes estrategias:

- Modificar la lista de excepciones a la definición de establecimiento permanente a fin de garantizar que consten únicamente actividades auxiliares o preparatorias, con un criterio anti-fragmentación, como una medida que evite la elusión.
- En los casos de ventas de bienes o servicios de empresas multinacionales, considerar la existencia de un establecimiento permanente a pesar de que medien figuras o mecanismo artificiosos, como por ejemplo los contratos de comercialización.

¹²⁵ OCDE, “Informes finales 2015 Resúmenes”, *Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*, 2014, 7-10, <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumen-informativo.pdf>

- En materia de precios de transferencia, define que la asignación de beneficios por la explotación de intangibles no dependa exclusivamente de la titularidad jurídica de los derechos, sino se verifique la sustancia económica.

Además, se analizaron alternativas impositivas orientadas a los negocios digitales, entre ellas la creación de un nexo basado en la presencia digital significativa, la retención en la fuente a transacciones digitales, y la instauración de impuestos progresivos o bit tax; sin embargo, no se recomendó su aplicación por cuanto señalaron que las medidas sugeridas tendrían efectos negativos en la economía digital.

Finalmente, basados en un principio de soberanía, el informe aclara que cada país está en la facultad de adoptar las medidas señaladas siempre que se respeten los convenios fiscales suscritos.

Sobre este tema, en Europa se realizaron análisis de la afectación del comercio electrónico a los tributos de los países, por lo que la Directiva de la Comisión Europea, en marzo de 2018, emitió recomendaciones en torno a la fiscalidad internacional en el marco de la economía digital, y presentó alternativas para gravar estas actividades, entre ellas, la modificación de la legislación de los países miembros a fin de que se instauren nexos tributarios como el de la presencia digital significativa y la adopción de impuestos digitales,¹²⁶ alternativas que también constan en los Informes BEPS de 2015.

La propuesta referente a la creación de un nexo imponible para aquellas empresas que efectúan actividades comerciales sin presencia física se fundamenta en la denominada presencia digital significativa, cuya definición es la siguiente:¹²⁷

El concepto de presencia digital significativa tiene por objeto establecer un nexo imponible en una jurisdicción. Por tanto, debe considerarse como algo que se añade al concepto de establecimiento permanente existente. [...]

Se considerará que existe una «presencia digital significativa» en un Estado miembro en un periodo impositivo si la actividad ejercida a través de la misma consiste total o parcialmente en la prestación de servicios digitales a través de una interfaz digital y se cumplen una o varias de las siguientes condiciones con respecto a la prestación de dichos servicios por parte de la entidad que ejerce esa actividad, junto con la prestación de tales servicios a través de una interfaz digital por cada una de las empresas asociadas de dicha entidad en términos agregados:

¹²⁶ Comisión Europea, “Propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa 2018/0072 y 2018/0073”, *Comisión Europea*, Bélgica, 21 de marzo de 2018, art. 4-5, https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:3d33c84c-327b-11e8-b5fe-1aa75ed71a1.0023.02/DOC_1&format=PDF.

¹²⁷ *Ibíd.*, art. 4.

a) la proporción de los ingresos totales obtenidos en ese periodo impositivo y resultante de la prestación de los servicios digitales a usuarios situados en dicho Estado miembro durante el mismo periodo impositivo sea superior a 7 000 000 EUR;

b) el número de usuarios de uno o más de los servicios digitales que estén situados en ese Estado miembro en dicho periodo impositivo sea superior a 100 000;

c) el número de contratos entre empresas para la prestación de tales servicios digitales que suscriban en ese periodo impositivo los usuarios situados en dicho Estado miembro sea superior a 3000 [...]

Estos criterios son valores de referencia para determinar la «huella digital» de un negocio en una jurisdicción basada en determinados indicadores de actividad económica.

Por lo que bastará con cumplir con cualquiera de los criterios antes referidos para configurar la existencia de un establecimiento permanente como nexo para fines impositivos.

En cuanto a la forma de determinar jurisdicción del usuario, recomienda la utilización de la dirección del protocolo de internet IP del dispositivo del consumidor, o de ser el caso, también son aceptados los métodos de geolocalización.

Refiriéndonos a las actividades significativas, el informe señala que incluyen aquellas efectuadas como producto de la presencia digital significativa a través de una interfaz digital, tales como recolección, tratamiento, almacenamiento, análisis, y despliegue de contenido generado por el usuario y su posterior venta de datos, publicidad en línea, disposición de contenidos en un mercado digital, entre otros.

En resumen, la presencia digital significativa se establece a base de la evaluación del cumplimiento de parámetros relacionados con los montos de ingresos generados, el número de usuarios y los contratos de prestación de servicios, para lo cual, se ubican valores referenciales importantes, por ejemplo, en caso de que un proveedor de servicios digitales obtenga ingresos de 7 millones o menos no se configura la denominada huella digital, por lo tanto, no existe pago de impuestos en el país donde se generaron los réditos. En tal sentido, el acierto en la propuesta dependerá en gran medida en los procedimientos técnicos efectuados para determinar los valores referenciales, que adicionalmente deberán contar con la aceptación de los países que lo adopten.

De forma complementaria, la aplicación de la presencia digital significativa requiere de información precisa y confiable sobre los criterios ya antes señalados, datos que deben ser proporcionados por los prestadores de los servicios, y de ser el caso, contrastados con la información del sistema financiero en cuanto a los pagos realizados, a fin de que no se incurra en una nueva modalidad de elusión.

La segunda alternativa recomendada por la Comisión Europea, es la adopción de un impuesto a los servicios digitales, ISD, que grave los ingresos originados por la

prestación de servicios que se caractericen por la creación de valor por parte del usuario, es decir, la participación del usuario en alguna actividad digital, es un factor decisivo que permite a la empresa obtener réditos, por ejemplo, la información recolectada de usuarios para proveer publicidad focalizada que se redirija hacia ellos o a terceros, modelos en los que el valor de los servicios aumenta a medida que se incrementa el número de usuarios de interfaz digital (programa informático, web, aplicaciones), entre otros.¹²⁸

La aplicación del ISD es una medida de corto plazo, que se encontraría vigente hasta que los estados adopten como vínculo impositivo a la presencia digital significativa; además, fue propuesta con el fin de evitar que los países miembros impongan tributos unilaterales en perjuicio del mercado único que constituye la Unión Europea.

El impuesto a los servicios digitales propuesto gravaría los ingresos obtenidos por las siguientes actividades:

- Comercialización de publicidad en línea.
- Intermediación para facilitar la venta de bienes y servicios entre usuarios, utilizando la interfaz digital.
- Comercialización de datos obtenidos de usuarios en una interfaz digital.

Los sujetos pasivos de este impuesto serían las empresas multinacionales que generen volúmenes de ingresos conforme a las dos siguientes condiciones:

1. Los ingresos generados a nivel mundial reportados en el último ejercicio financiero completo superen los 750 000 000 de euros.
2. Los ingresos obtenidos en la Unión Europea durante el mismo ejercicio anterior superen los 50 000 000 de euros.

La tasa aplicable propuesta para el ISD es del 3% sobre los ingresos brutos generados en cada estado, con lo cual, claramente se evidencia que empresas pequeñas o medianas no incurrirán en esta imposición.

Según un reporte del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, en Italia y Bélgica se encuentra vigente el ISD con una tasa del 3%, Francia lo instauró inicialmente y después lo suspendió, Turquía y Hungría aplican una tasa del 7,5%, en República Checa 7% y Austria aplica el 5%.¹²⁹

¹²⁸ Comisión Europea, “Propuesta de Directiva del Consejo relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales 2018/0073”, *Comisión Europea*, Bélgica, 21 de marzo de 2018, 18-25, <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-7420-2018-INIT/es/pdf>.

¹²⁹ Darío González, “Impuesto sobre los servicios digitales – Digital tax services”, *Centro Interamericano de Administraciones Tributarias*, accedido el 30 de agosto de 2020, párr. 7, <https://www.ciat.org/impuesto-sobre-servicios-digitales-digital-services-tax/>.

Es decir, la propuesta fue acogida por 6 de los 27 países que integran la Unión Europea, inclusive con porcentajes impositivos superiores a los recomendados, situación que podría generar reacciones adversas en los países que no han adoptado el ISD, o de ser el caso, que el resto de miembros adopten porcentajes a su libre albedrío, situación que precisamente se pretendió evitar por la afectación que tendría a la Economía Digital.

De retorno a las acciones efectuadas en el Plan BEP'S, la reunión del grupo de países del G20 llevada a cabo en junio de 2019 en Japón, definió un hito en los avances sobre lineamientos de fiscalidad internacional, por cuanto los Jefes de Estado conjuntamente con sus Ministros de Economía y Finanzas, aprobaron el programa de trabajo para el desarrollo de una solución consensuada a fin de afrontar los desafíos fiscales originados por la digitalización de la economía, iniciativa que tiene como meta que estos objetivos se cumplan al final del año 2020.

El aval otorgado por los representantes del G20 al programa revela la importancia que tiene para los países desarrollados lograr acuerdos sobre el tratamiento tributario de los temas digitales, principalmente lo concerniente a la atribución de la potestad tributaria a las jurisdicciones, la cooperación tributaria multilateral y la aplicación del principio de plena competencia, a fin de evitar que un mayor número de estados aplique impuestos unilaterales que pongan en riesgo la sostenibilidad del marco internacional para la tributación de las actividades comerciales y la reducción de la inversión.¹³⁰

El programa de trabajo aprobado se fundamenta en dos pilares, el primero se refiere a la asignación de derechos tributarios con base a nuevos criterios de vinculación o nexo, con la consiguiente revisión de las reglas de atribución de beneficios; en el caso del segundo pilar, trata sobre el resto de desafíos BEPS, y el desarrollo de normas fiscales que viabilicen la imposición de un impuesto mínimo global, y el derecho a la devolución de impuestos en los casos en los que otros estados no ejerzan sus potestades impositivas o los niveles de tributación efectiva sean reducidos.

El primer eje del pilar 1 se basa en el análisis del método para cuantificar los beneficios que serán objeto de imposición en cada jurisdicción donde se encuentre el cliente-usuario, también llamado de mercado, y de forma complementaria determinar reglas para la asignación de esas rentas en los estados con derecho a la tributación sobre

¹³⁰ OCDE, “El Enfoque Unificado: La propuesta del Secretariado relativa al Primer Pilar”, *Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico*, noviembre 2019, 4-5, <https://www.oecd.org/tax/beps/documento-para-consulta-publica-el-enfoque-unificado-la-propuesta-del-secretariado-relativa-al-primer-pilar.pdf>

esos recursos, métodos que deberán ser simplificados para los contribuyentes y administraciones tributarias, y evitar la doble imposición.

Para el efecto se estudian los siguientes posibles métodos:¹³¹

-División del beneficio residual modificado.- Consiste en la determinación del denominado beneficio no rutinario, para lo cual se deberá establecer que parte de esa utilidad corresponde a aquellas actividades generadas en otras jurisdicciones, y posteriormente determinar un método de reasignación a cada estado.

-Reparto fraccionado.- Establecer una fórmula de reparto en la que se asignen beneficios a cada jurisdicción con base a la rentabilidad del grupo o por línea de negocio.

-Enfoque basado en distribución.- Estudia la posibilidad de especificar un beneficio referencial para las actividades de marketing y distribución relacionadas con el usuario de cada jurisdicción del mercado.

-Segmentación regional y de línea de negocio.- Se basa en el reparto de ganancias por regiones y líneas de negocio, para lo cual debe aplicarse métodos o fórmulas a partir de la información que suministren las empresas multinacionales.

-Reglas sobre pérdidas.- Con el fin de mantener coherencia, se plantea determinar medidas de asignación aplicables en caso de pérdidas, que dependerá de cualquiera de los métodos antes citados.

El segundo eje del pilar 1 se enfoca en nuevas reglas para vinculación tributaria sin presencia física, cuyo planteamiento es la creación de nexos imposables remotos, es decir, un nuevo concepto de fuente, en el que prevalece la sustancia económica sobre la formalidad, lo cual permitiría a los estados ejercer su facultad impositiva sobre las ganancias generadas en estas actividades, y con ello ser parte de la asignación de beneficios efectuada con base a la aplicación de cualquiera de los métodos antes referidos.

Con este fin, se analizan los cambios que se requerirían para la adopción de la presencia imponible remota, entre ellos, principalmente la redefinición del concepto de establecimiento permanente que consta en el artículo 5 del modelo de Convenio de la OCDE.

¹³¹ OCDE, “Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the economy”, *OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS*, 29 de mayo de 2019, Traducción no autorizada. www.oecd.org/tax/beps/programme-of-work-to-develop-a-consensus-solution-to-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy.htm.

Además, el programa de trabajo contiene tres propuestas concretas para desarrollar el pilar 1: la participación del usuario como generador de valor, los intangibles de comercialización (*marketing intangibles*) y la presencia económica significativa.

En estas tres alternativas se evidencia que la asignación de los derechos fiscales considera al cliente/consumidor como un factor creador o aportante de valor para las actividades empresariales, y por tanto, al estado donde se encuentra el cliente le corresponden derechos fiscales bajo determinadas reglas de reasignación.

Así mismo, las propuestas coinciden en la creación de nexos que no dependan de la presencia física, y tienen como finalidad que las alternativas adoptadas impulsen la estabilización del sistema tributario, otorguen una mayor seguridad jurídica y se caractericen por su simplicidad.

Por otro lado, dos de las propuestas presentan diferencias en los temas relacionados a la asignación de derechos de imposición; mientras la alternativa referente a los intangibles de comercialización sugiere el reparto de un porcentaje de las ganancias no rutinarias al estado del consumidor / usuario, bajo el esquema de la presencia económica significativa, se incluyen todos los beneficios sean rutinarios o no.

El Secretariado de la OCDE, en noviembre de 2019, emitió la propuesta sobre un enfoque unificado del pilar 1, a fin de someterla a consulta pública, y con ello recabar opiniones que coadyuven a los miembros del Marco Inclusivo en la elaboración del informe final a ser entregado al grupo G20 hasta finales del 2020,¹³² documento que pretende abordar las posibles soluciones a los desafíos fiscales de la digitalización de la economía, basadas en los siguientes elementos:¹³³

-Ámbito de aplicación: Propone que la aplicación de estos nuevos nexos impositivos y atribución de beneficios se enfoquen en negocios que se efectúan de forma remota y a través de medios tecnológicos, es decir, ventas de bienes y prestación de servicios digitales orientados al consumidor. Además, se determina que se requiere una delimitación de aquellas actividades excluidas de su ámbito de aplicación, como por ejemplo los servicios financieros y las industrias extractivas, entre otros.

-Nuevos criterios de sujeción: Se plantea la creación de un nexo para aquellas jurisdicciones en las que las empresas participen de forma continua y significativa a través de la interacción con consumidores, sin importar si existe o no presencia física.

¹³² Secretariado OCDE, *El enfoque Unificado*, 3.

¹³³ *Ibíd.*, 6-7.

La solución sugiere la aplicación de umbrales de ingresos para cada país, cuyo monto dependa del tamaño del mercado de cada jurisdicción; además, se amplía la aplicación de este nexo para aquellos distribuidores locales de empresas extranjeras con o sin vinculación.

La definición de este nuevo nexo constaría como una norma independiente y adicional a la de establecimiento permanente descrita en los convenios para evitar la doble imposición.

-Nuevas normas de atribución de beneficios que trasciende el principio de plena competencia: Una vez definido el nuevo concepto de nexo sin presencia física, se requiere de forma complementaria la creación de normas bajo este criterio para la atribución de beneficios a cada estado.

En cuanto a la aplicación del principio de plena competencia, la propuesta señala que debe coexistir para la valoración de operaciones rutinarias, sin embargo, en aquellas transacciones en las que existan controversias para su determinación, tales como las operaciones no rutinarias de intangibles, permite la aplicación de fórmulas; además, se aclara que las normas existentes y las nuevas deben propender a evitar la doble imposición, eliminar posibles distorsiones, y ser aplicables tanto a beneficios como a pérdidas.

-Mayor seguridad jurídica en materia tributaria mediante un sistema de tres niveles: Sugiere la aplicación de reglas de asignación de beneficios basado en tres elementos, denominados importes, los cuales se describen a continuación:

1. Importe A.- Se fundamenta en la reasignación de una parte del beneficio residual de los grupos multinacionales hacia aquellos estados que, conforme el nuevo nexo propuesto, generen las ventas suficientes para alcanzar el umbral de ingresos previamente definido, con lo cual, tendrían el derecho a gravar esos réditos, independientemente de la residencia y/o ubicación del negocio.

Para la determinación del importe A, en primer lugar, se establece la totalidad de los beneficios del grupo multinacional, luego excluir la ganancia generada en actividades rutinarias, y el resultado obtenido, o también denominado beneficio residual por actividades no rutinarias, sería repartido a los países beneficiarios de esta nueva asignación, de conformidad con el volumen de ventas previamente definido en el umbral.

Partiendo del procedimiento anterior, inicialmente la información de los beneficios del grupo se obtendría de los estados financieros consolidados elaborados conforme los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados o las Normas Internacionales de Información Financiera, y con ello reducir el riesgo de una posible manipulación de datos.

Luego, corresponde establecer los beneficios rutinarios producidos por actividades que el grupo efectúa regularmente y que se encuentran ubicadas dentro de su jurisdicción, cálculo que, por temas de simplificación podría acordarse en un porcentaje fijo previamente consensuado.

El remanente o beneficio residual por actividades no rutinarias sería repartido entre las jurisdicciones a base de porcentajes previamente determinados considerando posibles variaciones sectoriales.

Esta reasignación es viable desde el punto de vista teórico, sin embargo, la definición y consenso de los umbrales de ingresos, porcentajes de beneficios rutinarios y no rutinarios, podrían generar controversias en las distintas jurisdicciones, de allí que deberían considerarse fórmulas técnicamente definidas que sean imparciales y objetivas, cuyos resultados permitan la aplicación de un sistema equitativo de reparto de beneficios para aquellos estados en los que las empresas multinacionales generan ingresos pero no tienen presencia física.

No menos importante será la información que provean estos grupos empresariales a los estados beneficiarios, a fin de que se efectúen procesos de control y verificación posterior de los montos imputados como no rutinarios, y por supuesto, de los valores que les corresponde percibir.

2. Importe B.- Plantea la asignación de una rentabilidad fija compensatoria para aquellos países en los que se efectúan determinadas actividades generadoras de distribución y comercialización rutinarias, y, a pesar de aquello no reciben ningún derecho impositivo.

Nace como una alternativa que pretende la reducción del riesgo de la doble imposición, y, también contribuiría a solventar las controversias generadas por la aplicación de precios de transferencia; su éxito dependerá de la definición técnica de las actividades de distribución y comercialización que serán consideradas dentro del importe B y la forma de determinar los

porcentajes, siendo posible establecer valores únicos, variables por sectores o regiones u otros.

3. Importe C.- Representa aquellos montos por beneficios adicionales a los establecidos en el importe B, originados por las pretensiones de los contribuyentes y las Administraciones Tributarias que motiven sus pedidos en la realización de actividades de distribución y comercialización que superan a los rubros referenciales y por tanto requieren la asignación de un nivel de beneficios superior a la rentabilidad fija asignada; y en otros casos, se pretende la inclusión de actividades que no fueron consideradas inicialmente.

En los casos antes señalados, los pedidos deberían sustentarse en la aplicación del principio de plena competencia; además, sugieren la creación de mecanismos de solución de controversias jurídicamente vinculantes, tales como el arbitraje, a fin de resolver posibles contiendas entre el contribuyente y la jurisdicción de mercado, motivadas por la pretensión de asignaciones adicionales de los estados donde se desarrollaron las actividades, acuerdos que también tendrían que evitar la doble imposición.

En relación con la aplicación de los importes A, B y C, estas modificaciones a la reasignación de derechos impositivos, deberán estar en armonía con las legislaciones nacionales de los países y, en caso de ser necesario, efectuar las modificaciones que se requieran en los convenios para evitar la doble imposición.

Por su parte, el segundo pilar se denomina *GloBe – Global Anti-Base Erosion*, y propone la creación de un impuesto mínimo global para las empresas que operan a nivel internacional, orientado a mitigar el riesgo provocado por la transferencia de beneficios a entidades domiciliadas en jurisdicciones de poca o nula imposición.

Esta alternativa se plantea ante la necesidad de contar con una acción multilateral que solucione los inconvenientes tributarios causados por las políticas adoptadas de forma individual por los países, generalmente con economías en desarrollo, que aplican incentivos fiscales para atraer capitales extranjeros y mantener los existentes, lo cual constituye terreno fértil para la ejecución de prácticas de planificación fiscal agresiva que recomiendan elegir a estas jurisdicciones para trasladar sus ganancias.

Además, bajo este marco multilateral se pretende transparentar la distorsión de las decisiones empresariales de ubicación e inversión en determinadas jurisdicciones, que

consideran a los impuestos directos como parámetros de evaluación, en lugar de ceñirse exclusivamente a motivaciones comerciales.

La propuesta *GloBe* pretende introducir reglas cuya ejecución requerirá de modificaciones a las normativas nacionales de los estados y de convenios internacionales, las cuales se detallan a continuación:

-Regla de inclusión de ingresos. - Plantea que los ingresos generados por el grupo de empresas multinacionales tributen sobre una tasa mínima de impuestos, a fin de atenuar las prácticas que pretendan aprovechar las ventajas otorgadas por jurisdicciones de baja o nula imposición.

Bajo este esquema, pierde importancia el lugar donde se encuentren la casa matriz o las sucursales del grupo, por cuanto, en caso de existir beneficios sujetos a impuestos por debajo del umbral definido, deberán tributar por la tasa mínima.

Se definió la aplicación de una tasa impositiva de porcentaje fijo por cuanto es una opción simplificada, transparente, facilita el control y reduce los costos de administración en las diferentes jurisdicciones.

En cuanto a la determinación de la base imponible para este impuesto mínimo, se propone la aplicación de reglas transparentes y simplificadas, para ello se sugiere de forma inicial, se adopten los preceptos aplicados en la contabilidad financiera conforme la legislación del país donde fueron constituidas las empresas multinacionales o sus establecimientos, rubro que estaría sujeto a posibles ajustes que reflejen las diferencias temporales y permanentes, así como el reconocimiento de los ingresos, gastos y pérdidas.

La regla de inclusión establece además el diseño de esquemas de validación que permitan determinar si los ingresos generados estuvieron sujetos a la tasa de impuesto mínimo.

Finalmente, se prevé el diseño de una regla de cambio que sería aplicada en los tratados internacionales, con el objeto de permitir que el estado de residencia aplique el método de crédito en lugar de la exención, en los casos en los que la ganancia que se atribuya a un establecimiento permanente esté sujeta a una tasa impositiva inferior a la mínima.

-Impuesto sobre los pagos por erosión de la base. - De forma complementaria a la regla de inclusión de ingresos, esta alternativa pretende crear un impuesto sobre los pagos a partes relacionadas que no estuvieran sujetos al impuesto mínimo, y con ello evitar que se utilicen como mecanismos para erosionar la base imponible, es decir, disminuirla artificialmente.

Este gravamen se aplicaría bajo la denominada regla de pagos infrutilizados, que tiene dos vías de aplicación, en el primer caso no se aceptaría el desembolso como gasto deducible, o a su vez, se lo sujetaría al pago de la tasa impositiva mínima efectiva, mecanismo que tiene como finalidad proteger a los estados de una posible reducción de la base imponible.

En cuanto al segundo caso, se propone denegar la aplicación de los beneficios de los tratados fiscales internacionales cuando los pagos no estuvieron sujetos a la tasa de impuesto mínimo, situación que se subsanaría a través de la retención en la fuente correspondiente.

La medida antes referida requeriría modificaciones al modelo de convenio de la OCDE, principalmente a temas como ajustes a precios de transferencia, la tributación de las ganancias comerciales, imposición de dividendos en el estado de origen e intereses, regalías y ganancias de capital, sin embargo, conserva dentro de sus parámetros incluir medidas para evitar la doble imposición.

Alrededor de 130 jurisdicciones miembros del Marco Inclusivo de la OCDE aceptaron la Declaración sobre una solución de dos pilares para abordar los desafíos fiscales que surgen de la Digitalización de la Economía,¹³⁴ documento en el que se definen los umbrales para los pilares 1 y 2 de la siguiente manera:

- Pilar 1: se establece que será de aplicación para aquellas empresas multinacionales con una facturación global superior a los 20.000 millones de euros, y un beneficio antes de impuestos mayor al 10%.

Además, en cuanto al nexo que permitirá la asignación de beneficios residuales conforme el Importe A, se estableció que aquellas jurisdicciones que generen al menos 1 millón de euros en ingresos provenientes de operaciones de las empresas multinacionales serán calificadas para recibir estos rubros. Para el caso de estados con un PIB inferior a 40.000 millones de euros, se fija el nexo en 250.000 euros.

En cuanto a los montos a ser asignados, se determinó que entre el 20% y 30% de la ganancia residual definida como aquella superior al 10% de los ingresos

¹³⁴ OCDE, “Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising From the Digitalisation of the Economy”, *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, 1 de Julio de 2021, Traducción no autorizada. <https://www.oecd.org/tax/beps/brochure-addressing-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-july-2021.pdf>.

totales será asignado a las jurisdicciones de mercado que cumplieron con el nexo, utilizando para ello una clave de repartición basada en ingresos.

- Pilar 2: Se estableció un impuesto mínimo global de al menos el 15% que se aplicará para aquellas empresas multinacionales cuyos ingresos sean de 750 millones de euros en adelante.
- En lo relativo a su implementación, se prevé que los instrumentos internacionales que viabilicen la aplicación de los dos pilares se desarrollen y suscriban en el año 2022 y entren en vigor en el 2023.

La implementación de los dos pilares para abordar los desafíos fiscales que surgen de la Digitalización de la Economía avanza de manera sostenida y con el apoyo de las mayores economías del mundo, representadas en la OCDE; las propuestas planteadas contienen mecanismos innovadores sobre la redefinición de conceptos como la creación de nexos sin presencia física, la presencia económica significativa, la reasignación de beneficios residuales generados en jurisdicciones de mercado en las que no existe presencia física del negocio, la atribución de una rentabilidad fija, y, el impuesto mínimo global, hoja de ruta que a criterio de estas 130 jurisdicciones se constituye en la solución internacional a los problemas que enfrenta la imposición en modelos de negocio digitalizados.

Cabe señalar que, para la referida implementación se deberá considerar la armonización e interacción con el resto de las acciones del plan BEPS, y su coordinación con la normativa fiscal internacional, factores no menos importantes a tomar en cuenta.

En particular, nuestro país se verá afectado por estos mecanismos, ante lo cual será necesario realizar análisis del impacto económico y fiscal que estas medidas tendrían; además, es imprescindible la actualización de la normativa tributaria, que incluya el impuesto a la renta sobre el comercio electrónico de intangibles, especialmente a los servicios digitales, tal como se realizó con el IVA.

Conclusiones y Directrices

Como resultado de la investigación efectuada al comercio electrónico de intangibles, especialmente los servicios digitales, desde la perspectiva tributaria del impuesto a la renta, se obtienen las siguientes conclusiones:

- En los últimos años el comercio tradicional ha sufrido cambios sustanciales y hasta podría decirse radicales, por cuanto la incursión de internet como medio de comunicación entre compradores y vendedores, facilitó la realización de transacciones mundiales en tiempos más cortos, con lo cual las operaciones internacionales se masificaron, además, la incursión de las TIC'S permitió el desarrollo de nuevos modelos de negocio con alto contenido digital, es decir, un auge en el desarrollo de intangibles, principalmente de aquellos relacionados con servicios prestados por la red, cuya aceptación en los consumidores es alta, y por tanto, ha dado lugar a la creación de monopolios y oligopolios, representados por grupos de empresas multinacionales, que sin tener presencia física en países, obtienen réditos de aquellas jurisdicciones.

- El comercio electrónico produce billones de dólares en ventas a nivel mundial, y las tendencias apuntan a niveles de crecimiento aún mayores; inclusive se creó el término economía digital, para referirse a la incorporación de la tecnología e internet en la producción y comercialización de bienes y servicios.

- La economía digital se caracteriza principalmente por la creación y expansión de negocios con alto contenido tecnológico, en los que adquiere especial importancia los datos, por lo que especialmente se han desarrollado los intangibles, y entre ellos los servicios digitales que cada vez captan a un mayor número de consumidores ubicados alrededor del mundo.

- El auge de las transacciones electrónicas supone avances significativos para el comercio mundial; sin embargo, desde la perspectiva tributaria, estas operaciones transfronterizas ocasionan inconvenientes para los esquemas impositivos ortodoxos basados en los principios de fuente y residencia, por cuanto las transacciones de servicios digitales se realizan sin necesidad de la presencia física de oferentes y demandantes, con lo cual, el vínculo impositivo de residencia se torna inaplicable.

Además, la prestación de los servicios se realiza a través de internet, por lo que la renta se deslocaliza, en consecuencia, tampoco es posible recurrir al concepto de fuente como criterio de nexo impositivo.

- La técnica fiscal se enfrenta al reto de establecer mecanismos para la tributación de los modelos de negocio altamente digitalizados, y, en este contexto, definir nuevos vínculos impositivos que no requieran la presencia física, así como determinar el país que debe beneficiarse por los impuestos a estas actividades, y, en caso de ser varias jurisdicciones, proponer reglas de reparto de los derechos fiscales.

- Los inconvenientes fiscales de las operaciones digitales tienen trascendencia internacional, debido a que un proveedor puede ser residente de un estado, mantener presencia física en otro, la creación de valor de su negocio puede ocurrir en varios estados, y sus clientes ubicarse en cualquiera de las jurisdicciones antes referidas.

- Los regímenes tributarios de la gran mayoría de países no implementaron cambios oportunos que consideren la casuística del comercio electrónico, por lo que, los grupos empresariales multinacionales, beneficiándose de estos vacíos normativos, no tributan sobre los ingresos generados en las jurisdicciones que no mantienen esquemas impositivos para las operaciones de servicios digitales, viéndose afectadas las pretensiones recaudatorias de los estados involucrados.

- En Ecuador el nivel de penetración de internet es del 69%, por lo que posee las condiciones idóneas para el aumento del comercio electrónico, situación que se evidenció en el año 2019, por cuanto el monto pagado a las plataformas extranjeras fue de 1.032 millones de dólares.

- El país no posee normativa específica para la aplicación del impuesto a la renta a la prestación de servicios digitales; el régimen tributario se fundamenta en la renta global, como una combinación de los nexos de fuente y residencia, sin que cuente con la definición de vínculos impositivos para estas operaciones.

- A nivel sudamericano, únicamente Uruguay y Perú gravan con impuesto a la renta a los servicios digitales; sin embargo, solo Uruguay recibe recursos provenientes de este impuesto, por cuanto tiene un enfoque basado en el modelo B2C, es decir, los consumidores son los mayores clientes de estos servicios; en el caso peruano la normativa prevé solamente el modelo B2B, en tal sentido, no se generan recursos fiscales por este concepto.

- Ciertos países de la Unión Europea gravan los servicios digitales con una tasa impositiva del 3% al 7.5%, como una medida temporal hasta la definición y aprobación de propuestas consensuadas a nivel de grupo.

- En el marco de BEPS, los representantes del grupo G20 y 130 países del Marco Inclusivo de la OCDE en junio 2019 y julio 2021, respectivamente, aprobaron el

programa de trabajo y la Declaración sobre una solución de dos pilares para abordar los desafíos fiscales que surgen de la Digitalización de la Economía, documentos que se fundamentan en dos pilares: el primero referente a nuevos parámetros para la asignación de derechos tributarios, y, definición de reglas para establecer un nuevo nexo que no dependa de la presencia física.

El segundo pilar propone la creación de un impuesto mínimo mundial denominado *GloBe* con una tarifa mínima del 15%, cuyos sujetos pasivos serán los grupos multinacionales con una facturación total de 750 millones de euros o más, con lo cual se pretende evitar que se recurran a prácticas elusivas como el traslado de beneficios a jurisdicciones de baja o nula tributación.

- El pilar 1 plantea tres propuestas para su ejecución: la participación del usuario como generador de valor, intangibles de comercialización (*marketing intangibles*) y la presencia económica significativa, siendo estas alternativas coincidentes en la importancia que le dan al cliente/consumidor como un factor creador o aportante de valor para las actividades empresariales, y por añadidura al estado donde se encuentran, otorgándole derechos impositivos a esa jurisdicción.

- El pilar 1 se aplicará a las empresas multinacionales con ingresos globales superiores a los 20.000 millones de euros, y una rentabilidad mayor al 10%, con base a dos elementos, el primero sugiere la creación de un nexo de sujeción basado en la aplicación de un umbral de al menos 1 millón de euros en ingresos provenientes de operaciones de las empresas multinacionales en cada jurisdicción. Para el caso de estados con un PIB inferior a 40.000 millones de euros, se fija el nexo en 250.000 euros

El segundo elemento se enfoca en nuevas normas para la asignación de beneficios, para lo cual se plantean tres posibles métodos a aplicar denominados importes A, B y C.

En el importe A se establece que únicamente el beneficio residual por actividades rutinarias de los grupos multinacionales, es decir el exceso del 10% de rentabilidad, sería sujeto a una reasignación a aquellos estados que tienen el derecho a gravar esos recursos por cuanto cumplen con el nuevo nexo propuesto.

En cuanto a los montos a ser asignados, se estableció que entre el 20% y 30% de la ganancia residual será asignada a las jurisdicciones de mercado que cumplieron con el nexo, utilizando para ello una clave de repartición basada en ingresos.

En el caso del importe B se propone la creación de una rentabilidad fija para aquellos países en los que se efectúen actividades de distribución y comercialización,

medida que podría implementarse con la utilización de porcentajes únicos o variables por sectores o regiones.

El importe C constituye un rubro adicional a los establecidos en el importe B, que se originen cuando los ingresos generados superen a los rubros referenciales o se pretendan incluir nuevas actividades no consideradas, importe que debe ser pedido por los contribuyentes y/o las Administraciones Tributarias y fundamentado en la aplicación del principio de plena competencia.

- Se acordó que los instrumentos internacionales para la implementación de los dos pilares se suscriban en año 2022 y entren en rigor el 2023; medidas que requerirán cambios en las legislaciones de los países que las adopten, así como de los convenios para evitar la doble imposición.

Directrices

Una vez analizadas las principales operaciones de comercio electrónico de intangibles, especialmente las relacionadas con los servicios digitales, y su incidencia en el marco fiscal internacional y local, se establecen las siguientes directrices a considerar en la legislación tributaria del Ecuador, a fin de que se graven las rentas generadas por estas transacciones digitales:

- Efectuar una reforma a la Ley de Régimen Tributario Interno y su Reglamento, que tenga por objeto añadir dentro de los ingresos de fuente ecuatoriana, a los servicios digitales, en concordancia con las definiciones que constan en los articulados que corresponden al IVA.

En el texto de reforma debería especificarse que los servicios digitales se consideran de fuente nacional cuando la utilización o consumo se dio en el Ecuador, y, por tanto, al existir la vinculación territorial, ocurre el hecho generador del impuesto a la renta, consecuentemente se acredita el derecho a ejercer la facultad impositiva.

- Para los casos en los que por tecnicismos tecnológicos no sea posible establecer si el servicio fue utilizado en Ecuador, debería incluirse como una opción alternativa de nexo, el lugar desde el cual se generó el pago, con lo cual se supliría la ausencia de una vinculación por consumo.

- Incentivar a las empresas multinacionales que prestan servicios digitales a que se registren en Ecuador, sin que esta inscripción configure la existencia de un establecimiento permanente en el país; acción que tendría como finalidad que el propio contribuyente cumpla con las obligaciones tributarias de declaración y pago de impuesto a la renta, sin necesidad de recurrir a retenciones en la fuente.
- Analizar y evaluar la factibilidad de establecer una base imponible para rentas producidas por la prestación de servicios digitales por no residentes, cuyo cálculo considere a las ganancias brutas menos un porcentaje predefinido como costos y gastos deducibles presuntivos, y el resultado será objeto de impuesto a la renta; medida que tiene como finalidad obtener una base gravada equivalente a la utilidad y no al ingreso bruto.
- Instaurar un sistema diferenciado para aquellas empresas multinacionales que no se registren, para lo cual, los pagos que se realicen a favor de estos contribuyentes serían objeto de retención en la fuente equivalente al porcentaje definido para los pagos efectuados al exterior.
- Utilizar la información proporcionada al Servicio de Rentas Internas por parte de agentes de retención del IVA, referente a los servicios digitalizados prestados por no residentes, con el objeto de efectuar proyecciones, cálculos, estudios de recaudación y mecanismos de declaración, que permitan viabilizar la instauración del impuesto a la renta en servicios digitales.
- Analizar la repercusión e impacto de la imposición sobre la renta en el comercio electrónico de servicios digitales, considerando los convenios de doble imposición suscritos por el Ecuador.
- Las reformas a la normativa tributaria ecuatoriana deberán cumplir con los principios de tributación del comercio electrónico que son neutralidad, eficiencia, certeza y simplicidad, eficacia y justicia y flexibilidad.

Además, de forma concreta se establecen las siguientes directrices a ser aplicadas en la normativa impositiva nacional sobre la renta:

Nexo	Cambios en la normativa tributaria	Impacto
Presencia digital significativa	<p>Ingresos de Fuente ecuatoriana: Los ingresos obtenidos por no residentes por servicios digitales prestados en territorio ecuatoriano, conforme la definición establecida en el artículo 140.1 del Reglamento para la Aplicación de la LRTI</p>	Iniciar con la recaudación de impuesto a la renta en prestación de servicios digitales
	<p>Se presumirá que los servicios digitales se prestan en Ecuador cuando se cumplan cualquiera de los siguientes hechos: - La dirección IP del dispositivo para la contratación o utilización del servicio se localice en territorio ecuatoriano - La dirección de facturación del demandante se encuentre en territorio ecuatoriano. - El desembolso por los servicios contratados se realice con la utilización de medios electrónicos de pago administrados en el país.</p>	Aumento de ingresos fiscales
	<p>Se crearían 2 regímenes para la aplicación del impuesto a la renta de los servicios digitales: 1.- RSNR: Prestadores no residentes que se registren de forma simplificada en el SRI (datos generales de la sociedad), sin que ello configure la existencia de un establecimiento permanente 2.- RNR: Prestadores no residentes sin registro simplificado. RSNR: Régimen simplificado no residentes RNR: Régimen no residentes</p>	Combatir las prácticas elusivas
	<p>Base imponible 1.- RSNR: Se establece una base imponible equivalente al 85% de los ingresos. 2.- RNR: Base imponible del 100% de los ingresos</p>	Cumplir con lo establecido en el artículo 300 de la Constitución de la República del Ecuador que privilegia los impuestos directos y progresivos
	<p>Recaudación y pago 1.- RSNR: Conforme lo establece la normativa 2.- RNR: En pagos realizados a través de un intermediario, tales como empresas de tarjetas de crédito y débito, estas entidades serán los agentes de retención. En caso de que no sea posible aplicar lo establecido en el párrafo precedente, el usuario o destinatario del servicio tiene la condición de contribuyente, por lo que debe efectuar la retención en la fuente del 100% del IR; deberá registrar de forma simplificada en el portal del SRI la referida retención, pagarla y este gasto será deducible para su declaración de IR</p>	Adaptar la normativa tributaria nacional a los cambios producidos por las innovaciones de los modelos de negocios digitales

Bibliografía

- AFIP. “Servicios Digitales”. *Administración Federal de Ingresos Públicos*. Accedido 7 de agosto de 2020. <http://www.afip.gob.ar/iva/servicios-digitales/concepto.asp>.
- Álamo Cerrilo, Raquel. *La economía digital y el comercio electrónico: su incidencia en el sistema tributario*. Madrid: Dykinson, 2016.
- Arias Purón, Ricardo Travis. *Derecho mercantil*. México: Grupo Editorial Patria, 2016.
- Banco Interamericano de Desarrollo, Cooperación Alemana, Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. “Modelo de Código Tributario del CIAT: un enfoque basado en la experiencia iberoamericana”. Panamá: Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, 2015. https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2015_Modelo_Codigo_Tributario_CIAT.pdf.
- Barral Viñals, Inmaculada. *La regulación del comercio electrónico*. Madrid: Dykinson, 2004.
- Barriga, David. “Comercio electrónico transfronterizo y zonas francas - El modelo de China”. *Asia Bconsulting*, Julio 2019. https://www.asociacionzonasfrancas.org/media/webinars/presentaciones/Comercio_electr%C3%B3nico_transfronterizo_y_Zonas_Francas.pdf.
- Buitrago Díaz, Esperanza. *Comercio Electrónico de Intangibles, una visión a partir de los principios constitucionales*. Dikaion: Universidad de la Sabana n°. 9, 2000. <https://dikaion.unisabana.edu.co/index.php/dikaion/article/view/298/441>.
- Castillo, José Luis y Miguel Navarro. *Comercio electrónico y aspectos prácticos de implementación Magento*. Madrid: Universidad de Alcalá de Henares, 2015.
- Castillo Parrilla, José Antonio. *Bienes digitales: una necesidad europea*. Madrid: Dykinson, 2018.
- Castillo, José Luis, y Miguel Angel Navarro. *Comercio electrónico y aspectos prácticos de Implementación con Magento*. Alcalá de Henares: Universidad de Alcalá, 2015.
- Castro Espinal, Patricia, Leidy Paola Pavas Calle y Olga Yulieth García Cardona. *Activos intangibles*. Córdoba: El Cid Editor, 2009.

- Coello, Rafael Oliver. *Internet y tributos: colección de fiscalidad*. Barcelona: J.M. Bosch Editor, 2012.
- Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional. “Labor actual y posible labor futura en materia de comercio electrónico”, *Naciones Unidas Asamblea General*, Viena, 27 de junio a 15 de julio de 2011, Documento A/CN.9/728. <https://undocs.org/pdf?symbol=es/A/CN.9/728>.
- . *Ley modelo de la CNUDMI sobre comercio electrónico con la Guía para su incorporación al derecho interno 1996*. New York: Naciones Unidas, 1999. https://www.uncitral.org/pdf/spanish/texts/electcom/05-89453_S_Ebook.pdf.
- Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL). *Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe, 2019*. Santiago: Naciones Unidas, 2019. <https://www.cepal.org/es/publicaciones/44516-panorama-fiscal-america-latina-caribe-2019-politicas-tributarias-la-movilización>.
- Comisión Europea. “Propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa 2018/0072 y 2018/0073”. *Comisión Europea*, Bélgica, 21 de marzo de 2018. https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:3d33c84c-327b-11e8-b5fe-1aa75ed71a1.0023.02/DOC_1&format=PDF.
- Comité de Comercio y Desarrollo- OMC. “Consecuencias el comercio electrónico para el desarrollo: Nota de la secretaría WT/COMTD/W/51”. Organización Mundial de Comercio, 1998. <https://docs.wto.org/W51.pdf>.
- Corona, Juan F., and Amelia Díaz. *Introducción a la hacienda pública*. Barcelona: Ariel, 2004. Segunda edición. ProQuest Ebook Central, <http://ebookcentral.proquest.com/lib/uasbsp/detail.action?docID=3158465>.
- Cruz Padiál, Ignacio. *Nueva fiscalidad. Número 2, marzo-abril 2016*. Madrid: Dykinson, 2016.
- De Nova Labián, Alberto José. *La propiedad intelectual en el mundo digital*. Barcelona: Ediciones Experiencia, 2010.
- De Pablo Redondo, Rosana. *Negocio electrónico*. Madrid: Universidad Nacional de Educación a Distancia, 2010.
- Ecuador Superintendencia de Bancos. “ESTADÍSTICAS DE TARJETAS DE CRÉDITO ABRIL 2020”, *Superintendencia de Bancos*, 29 de junio de 2020, archivo [tarjetas_abr_2020](https://estadisticas.superbancos.gob.ec/portalestadistico/portal-tarjetas_abr_2020). https://estadisticas.superbancos.gob.ec/portalestadistico/portal-estudios/?page_id=1826.

- Ecuador. *SRI Resolución NAC-DGERCGC20-00000053*. Gaceta Tributaria Digital, 22 de agosto de 2020.
- España Tribunal Supremo – Sala Tercera de lo Contencioso Administrativo. “Sentencia en Recurso 2555/2015”, 20 de junio de 2016. <https://supremo.vlex.es/vid/643806861>.
- Ferrer Morini, Thiago. “Un tribunal apoya que Dell tribute por todo su negocio en España”. *El País*, 12 de enero de 2013. https://elpais.com/economia/2013/01/11/actualidad/1357932864_820811.html.
- Galeano, Susana. “El número de usuarios de internet en el mundo crece un 7% y alcanza los 4.540 millones (2020)”. *Marketing4ecommerce*, 31 de enero de 2020. <https://marketing4ecommerce.net/usuarios-internet-mundo>.
- García Mullín, Roque. *Impuesto sobre la renta*. Santo Domingo: Alfa y Omega, 1980.
- García Novoa, César. *Forma y Sustancia en los Convenios de Doble Imposición Internacional*, citado en Yuri Varela Barraza, “El principio de la sustancia sobre la forma ¿Existe una cierta inclinación del sistema tributario chileno hacia la aceptación de tal principio?”, *Instituto Chileno de Derecho Tributario*, mayo de 2010. http://www.ichdt.cl/files/Sustancia_sobre_forma_MANUAL_TRIBUTARIO_JUNIO_2010.pdf.
- García Viñuela, *La Economía de los impuestos*. Madrid: Minerva Ediciones S. L., 2003.
- Giuliani Fonrouge, Carlos. *Derecho Financiero*. Buenos Aires: Fondo Editorial de Derecho y Economía, 9.ª ed., 2004.
- Gómez Requena, José Ángel y Saturnina Moreno González. “Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro. Capítulo 22, La Adaptación del concepto de establecimiento permanente al contexto comercial digital: de la fijeza a la presencia virtual y económica significativa”. *Instituto de Estudios Fiscales – Ministerio de Hacienda y Función Pública*, 2018. https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2018_03.pdf.
- González, Darío. “Impuesto sobre los servicios digitales – Digital tax services”. *Centro Interamericano de Administraciones Tributarias*. Accedido el 30 de agosto de 2020. <https://www.ciat.org/impuesto-sobre-servicios-digitales-digital-services-tax/>.

- Hernández, Leonardo y Abigail Pinjas. “Economía Digital: Oportunidades y Desafíos Documento de Trabajo N° 40”. *Centro Latinoamericano de Políticas Económicas y Sociales de la Pontificia Universidad Católica de Chile*, Diciembre 2017. <https://clapesuc.cl/assets/uploads/2018/01/24-01-18-doc-trab-n41-economia-digital-lh-pa.pdf>.
- IASCF. “Norma Internacional de Contabilidad 38 Activos Intangibles”. International Accounting Standards Board- IASB, marzo 2004. https://www.nicniif.org/files/u1/NIC_38.pdf.
- Jarach, Dino. *Finanzas públicas y derecho tributario*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1996. Tercera edición.
- Kaba, Ibrahim. *Elementos básicos de comercio electrónico*. La Habana: Editorial Universitaria, 2008.
- Kemp, Simón. “SPECIAL REPORTS DIGITAL 2020: 3.8 BILLION PEOPLE USE SOCIAL MEDIA”. *We are social, Hootsuite y Kepios*, 30 de enero del 2020. <https://wearesocial.com/blog/2020/01/digital-2020-3-8-billion-people-use-social-media>.
- . “DIGITAL 2020: ECUADOR”, *We are social*, 17 de febrero del 2020. <https://datareportal.com/reports/digital-2020-ecuador>.
- Linio. “INDICE MUNDIAL DE COMERCIO ELECTRÓNICO”. *Linio*. Accedido 1 de agosto de 2020. <https://www.linio.com.ar/sp/indice-ecommerce>.
- Mendoza, J. “Ventas del comercio electrónico minorista en América Latina de 2019 a 2023”. *Statista*, 7 de julio de 2020. <https://es.statista.com/estadisticas/637442/latinoamerica-ventas-de-comercio-electronico-minorista-de--a-2019/>.
- Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos. “Segundo informe de progreso del grupo de trabajo sobre Comercio Electrónico y Comercio Exterior - Anexo III Informe del Subgrupo de Asuntos Tributarios”, 1999. <https://www.economia.gob.ar/download/comercio/electronico/informe2/anexo3.pdf>.
- Montaño Galarza, César. *Manual de Derecho Tributario Internacional*. Quito: Corporación Editora Nacional, 2006.
- Moren, María Florencia. “El Impuesto Digital en el Mundo”. *Centro de Estudios de Administración Tributaria, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de Buenos Aires*, Febrero 2019. <http://www.economicas.uba.ar/wp->

content/uploads/2019/02/LA-ECONOMIA-DIGITAL-EN-EL-MUNDO-FINAL.pdf.

Neváres Montes, Julián. “e-commerce”. México Distrito Federal: Unid, 2014.

OCDE. “Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital Acción 1: Objetivo 2014 Versión Preliminar”. *Proyecto OCDE/G20 de Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios*, 2014. <https://www.oecd.org/ctp/Action-1-Digital-Economy-ESP-Preliminary-version.pdf>.

———. “El Enfoque Unificado: La propuesta del Secretariado relativa al Primer Pilar”. *Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico*, noviembre 2019. <https://www.oecd.org/tax/beps/documento-para-consulta-publica-el-enfoque-unificado-la-propuesta-del-secretariado-relativa-al-primer-pilar.pdf>.

———. “Informes finales 2015 Resúmenes”. *Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*, 2014. <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumen-informativo.pdf>.

———. “Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y Patrimonio”. *Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos*, 21 de noviembre de 2017. https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/modelo-de-convenio-tributario-sobre-la-renta-y-sobre-el-patrimonio-version-abreviada-2017_765324dd-es.

OECD. “Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the economy”. *OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS*, 29 de mayo de 2019. Traducción no autorizada. www.oecd.org/tax/beps/programme-of-work-to-develop-a-consensus-solution-to-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy.htm.

OECD, “Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising From the Digitalisation of the Economy”, *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, 1 de Julio de 2021, Traducción no autorizada. <https://www.oecd.org/tax/beps/brochure-addressing-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-july-2021.pdf>

Organización Mundial de Comercio. “Examen Estadístico del comercio mundial 2018”. Ginebra: Organización Mundial de Comercio, 2018. https://www.wto.org/spanish/res_s/statis_s/wts2018_s/wts18_toc_s.htm.

———. “Programa de Trabajo sobre el comercio electrónico”. Accedido el 22 de octubre de 2020. https://www.wto.org/spanish/tratop_s/ecom_s/ecom_s.htm.

- . “Los principios del sistema de comercio”. Accedido el 24 de octubre de 2020. https://www.wto.org/spanish/thewto_s/whatis_s/tif_s/fact2_s.htm#mfntbox.
- . “Estudios Especiales 2: El comercio electrónico y el papel de la OMC”. Accedido el 25 de octubre de 2020. https://www.wto.org/spanish/res_s/booksp_s/special_study_2_s.pdf.
- Ortega Cárdenas, Alfonso. *Hacienda pública: las finanzas del estado*. Bogotá: Ecoe, 5.^a ed., 2014. Edición en PDF.
- Pueyrredón, Marcos. “Las increíbles cifras del comercio electrónico y el nuevo perfil del consumidor”, *ámbito*, 19 de abril de 2020. <https://www.ambito.com/opiniones/covid-19/las-increibles-cifras-del-comercio-electronico-y-el-nuevo-perfil-del-consumidor-n5096423>.
- Ramírez Cardona, Alejandro. *Hacienda pública*. Santa Fé de Bogotá: Temis S.A., 3.^a ed., 1998.
- Reyes Navarro, Pascual y Francisco Jesús Paniagua. *Cuestiones y ejercicios de hacienda pública*. Madrid: Universidad Nacional de Educación a Distancia, 2014. Edición en PDF.
- Rodríguez Losada, Soraya. “Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional; reflexiones y propuestas de futuro. Capítulo 27. Reflexiones en torno a la economía digital: problemas de calificación de las rentas obtenidas por transacciones digitales e inconvenientes en el gravamen de las mismas a la luz del informe final de acción BEPS”. *Instituto de Estudios Fiscales – Ministerio de Hacienda y Función Pública*, 2018. https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2018_03.pdf.
- Romero Flor, Luis María. *Manual de Derecho Financiero y Tributario: parte general*. Castilla: Ediciones de la Universidad de Castilla - La Mancha, 2014.
- Romero, Valeria. “Spotify supera expectativas durante pandemia y alcanza 130 millones de suscriptores Premium”. *Digitalpolicylaw*, 1 de mayo de 2020. <https://digitalpolicylaw.com/spotify-supera-expectativas-durante-pandemia-alcanza-130-millones-de-suscriptores-premium/>.
- Ruvic, Dado. “Netflix duplicó sus ganancias y sumó 15 millones de suscriptores por la cuarentena del coronavirus”. *Infobae*, 22 de abril de 2020. <https://www.infobae.com/america/tecno/2020/04/22/netflix-duplico-sus>

ganancias-y-sumo-15-millones-de-suscriptores-por-la-cuarentena-del-coronavirus/.

Sarduy, Mariuska , Grisell Leyva y Yeneisa de la Paz. *Hacienda Pública*. La Habana: Felix Varela, 2006. Edición en PDF.

Schindel, Ángel, coord. Pasquale Pistone y Heleno Taveira Torres. “Los criterios de la fuente y de la residencia”, en *Estudios de Derecho Tributario constitucional e internacional*”. Buenos Aires: Ábaco de Rodolfo Depalma, 2005.

Scotti, Luciana Beatriz. *Contratos electrónicos*. Buenos Aires: Eudeba, 2012. Edición en PDF.

Serraller, Mercedes. “Aval del Supremo a Hacienda para acabar con la ingeniería fiscal de las tecnologías”. *Expansión*, 6 de julio de 2016. <https://www.expansion.com/economia/2016/07/06/577cea0d468aeb6e458b46a9.html>.

Somalo Peciña, Ignacio. “El comercio electrónico: una guía completa para gestionar la venta online”. Santiago: Naciones Unidas, 2019. <https://www.cepal.org/es/publicaciones/44516-panorama-fiscal-america-latina-caribe-2019-politicas-tributarias-la-movilizacion>.

Sosa Flores, Miguel Zao, Ricardo Marisleynis , and Rodríguez Miranda, Dolores M. *El comercio electrónico: una estrategia para hacer negocios*. Bayamo: El Cid, 2005. Edición en PDF.

SRI. “REGISTRO, DECLARACIÓN Y PAGO DEL IVA por parte de los prestadores de servicios digitales no residentes en el Ecuador”. *Servicio de Rentas Internas*. 29 de agosto de 2020. <https://www.sri.gob.ec/web/guest/registro-declaracion-y-pago-del-iva-prestadores-de-servicios-digitales-no-residentes>.

Troya Jaramillo, José Vicente. *Estudios de Derecho Internacional Tributario*. Ecuador: Pudeleco, 2008.

Troya Jaramillo, José Vicente y Carmen Amalia Simone. *Manual de Derecho Tributario*. Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2014. Edición en PDF.

UEES. “COMPORTAMIENTO DE LAS TRANSACCIONES NO PRESENCIALES EN ECUADOR”. *Observatorio de Comercio Electrónico de la Universidad Espíritu Santo*. Accedido 25 de julio de 2020 <https://www.uees.edu.ec/pdf/ecommerce-2020.pdf>.

UNCTAD, “Informe sobre la economía digital 2019”, *Conferencia de las Naciones Unidas sobre comercio y desarrollo*, Julio 2019.
https://unctad.org/es/PublicationsLibrary/der2019_overview_es.pdf.

Unión Internacional de Comunicaciones. “Informe sobre el Desarrollo Mundial de las Telecomunicaciones/TIC y base de datos. New York: Naciones Unidas,1999”.
https://www.uncitral.org/pdf/spanish/texts/electcom/05-89453_S_Ebook.pdf.

Vega Vega, José Antonio. *Derecho mercantil electrónico*. Madrid: Reus, 2015. Edición en PDF.

Velte, Toby, y Robert Elsenpeter. *Fundamentos de comercio electrónico*. España: McGraw-Hill Interamericana, 2001.

Leyes y reglamentos

Ecuador. *Constitución de la República del Ecuador*. Registro Oficial 449, 20 de octubre de 2008.

Ecuador. *Código de Comercio*. Registro Oficial 497, Suplemento, 29 de mayo de 2019.

Ecuador. *Código Orgánico de la Economía Social de los Conocimientos, Creatividad e Innovación*. Registro Oficial 899, Suplemento, 9 de diciembre de 2016.

Ecuador. *Ley de Comercio Electrónico, Firmas Electrónicas y Mensajes de Datos*. Registro Oficial Suplemento 557, 17 de abril de 2002.

Ecuador. *Ley de Régimen Tributario Interno*. Registro Oficial Suplemento 463, 17 de noviembre de 2004.

Ecuador. *Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Simplificación y Progresividad Tributaria*. Registro Oficial Suplemento 260 de 4 de Agosto del 2020.

Perú. *Constitución Política de Perú*, 30 de diciembre de 1993.

Perú. *Ley del Impuesto a la Renta*. Decreto Supremo No. 179-2004-EF, Diario Oficial El Peruano, 8 de diciembre de 2004.

Perú. *Reglamento a la Ley de Impuesto a la Renta*. Decreto Supremo No. 122-94-EF, actualizado por Decreto Supremo No. 086-2020-EF., Diario Oficial El Peruano, 21 de abril de 2020.

Uruguay. *Constitución de la República Oriental del Uruguay*, 1967.

Uruguay. *Código Tributario*. Decreto Ley No. 14.306, 29 de noviembre de 1974.

Uruguay. *DGI Resolución N°. 6409/2018*, Diario Oficial No. 29.286, 17 de julio de 2018.

Uruguay. *Ley N° 19355 PRESUPUESTO NACIONAL DE SUELDOS GASTOS E INVERSIONES. EJERCICIO 2015 – 2019.* Diario Oficial No. 29366, 30 de diciembre de 2015.

Uruguay. *REGLAMENTACION DEL IMPUESTO A LAS RENTAS DE LOS NO RESIDENTES. REFORMA TRIBUTARIA LEY N° 18.083 y sus reformas.* Decreto N° 149/007, 4 de mayo de 2007.