

Quito septiembre 24, 2015

Doctor  
Santiago Guarderas I.  
Decano de la Facultad de Jurisprudencia.  
Pontificia Universidad Católica del Ecuador.  
Ciudad.-

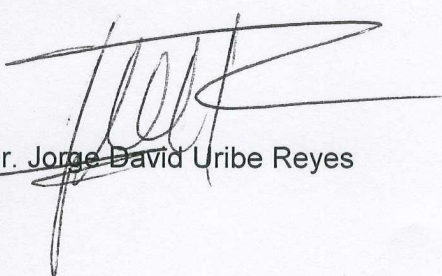
De mi consideración.

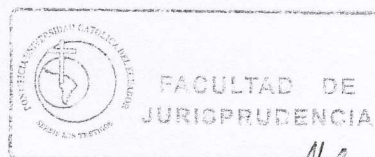
Conforme al pedido que se me efectuara mediante Oficio No. 202-SJG-2015 de fecha 30 de junio de los corrientes, a continuación sírvase encontrar el informe cualitativo de la disertación titulada **"EL IMPUESTO A LA RENTA EN EL COMERCIO ELECTRÓNICO"** elaborada por la señorita Cristina Calvo Barriga, previo a la obtención del título de Magister.

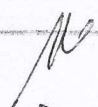
1. El tema de la tesis es pertinente y actual.
2. Cualitativamente hace un enfoque adecuado a la realidad actual desde una perspectiva técnica y jurídica, con especial enfoque al impuesto a la renta en el Ecuador en materia de Comercio electrónico.
3. Hace un adecuado análisis desde la perspectiva del Comercio Internacional, y especialmente en base a los modelos de la OCDE para la suscripción de convenios para evitar la doble imposición.
4. Pudo haberse mejorado la tesis haciendo un enfoque jurisprudencial.

Por las consideraciones expuestas su calificación es de 9 sobre 10.

Atentamente.

  
Dr. Jorge David Uribe Reyes



  
29/9/15



# Pontificia Universidad Católica del Ecuador

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA  
*Coordinación de Postgrados*  
MAESTRÍA EN DERECHO TRIBUTARIO

E-MAIL: [jurisprudencia@puce.edu.ec](mailto:jurisprudencia@puce.edu.ec)  
Av. 12 de Octubre 1076 y Roca  
Apartado postal 17-01-2184  
Fax: 593 - 2 - 2991632  
Telf: 593 - 2 - 2991630/1  
Quito - Ecuador

Quito, 28 de octubre de 2016

Señor Doctor  
Iñigo Salvador  
**Decano**  
**Facultad de Jurisprudencia**  
En su despacho

De mi consideración:

El motivo de la presente es darle a conocer mi informe respecto de la disertación previa a la obtención del título de Magíster en Derecho Tributario, elaborada por la abogada **ANA CRISTINA CALVO BARRIGA**, titulada **"EL IMPUESTO A LA RENTA EN EL COMERCIO ELECTRÓNICO"**.

Considero que la investigación ha sido estructurada de forma adecuada, partiendo de lo general, como es el análisis del Comercio Electrónico y su marco regulatorio en el Ecuador, pasando por lo que la doctrina y normativa internacional han desarrollado con respecto a este tema, para centrarse en el Impuesto a la Renta, y lo que es el objeto central de la investigación: el tratamiento del Impuesto a la Renta a las relaciones derivadas de la contratación por medios electrónicos, tanto para la comercialización de bienes como de servicios.

El trabajo cuenta con análisis de doctrina y legislación internacional, así como de los Convenios para evitar la doble imposición sobre el Impuesto a la Renta, en lo que es aplicable a las transacciones concretadas por medio de plataformas de comercio electrónico.

De igual forma, en mi opinión la disertante ha transmitido sus ideas, a lo largo de toda la investigación, en forma muy sistemática y ordenada, contando con fuentes normativas, doctrinarias e informativas apropiadas y actualizadas, tanto nacionales como internacionales, habiendo recurrido a la comparación con las fuentes internacionales en lo que ha sido aplicable.

Si bien no es parte del planteamiento general, hubiera sido interesante contra con una propuesta de un marco regulatorio que promueva que el Ecuador se desarrolle un régimen especial para las empresas que promuevan el "comercio electrónico", el cual debe regirse al marco tributario regular, sin tomar en cuenta la tendencia de crecimiento de esta actividad en el mundo.



FACULTAD DE JURISPRUDENCIA  
Coordinación de Postgrados  
MAESTRÍA EN DERECHO TRIBUTARIO

E-MAIL: jurisprudencia@puce.edu.ec  
Av. 12 de Octubre 1076 y Roca  
Apartado postal 17-01-2184  
Fax: 593 - 2 - 2991632  
Telf: 593 - 2 - 2991630/1  
Quito - Ecuador

Con los antecedentes señalados, después de haber analizado a profundidad el referido trabajo de investigación, considero que el mismo es acreedor a la nota de **nueve sobre diez puntos (9/10)**.

Reiterando mis altos sentimientos de consideración y estima, suscribo.

Atentamente,

Roberto Silva Legarda, LL.M.

**Profesor de Derecho Tributario**

**Coordinador Académico - Maestría en Derecho Tributario**

Señor Doctor  
Inigo Salvador  
Decano  
Facultad de Jurisprudencia  
En su despacho

El motivo de la presente es dar a conocer mi informe respecto de la disertación previa a la obtención del título de Magister en Derecho Tributario elaborada por la abogada ANA CRISTINA CALVO BARRIGA, titulada "EL IMPUESTO A LA RENTA EN EL COMERCIO ELECTRÓNICO".

Considero que la investigación ha sido estructurada de forma adecuada, partiendo de lo general, como es el análisis del Comercio Electrónico y su marco regulatorio en el Ecuador, pasando por la doctrina y normativa internacional que se ha desarrollado con respecto a este tema, para centrarse en el impuesto a la Renta, y lo que es el objeto central de la investigación: el tratamiento del impuesto a la Renta a las relaciones derivadas de la contratación por medios electrónicos, tanto para la comercialización de bienes como de servicios.

El trabajo cuenta con análisis de doctrina y legislación internacional, así como de los Convenios para evitar la doble imposición sobre el impuesto a la Renta, en lo que es aplicable a las transacciones concretadas por medio de plataformas de comercio electrónico.

De igual forma, en mi opinión la disertación ha transmitido sus ideas, a lo largo de toda la investigación, en forma muy sistemática y ordenada, contando con fuentes normativas, doctrinales e informativas apropiadas y actualizadas, tanto nacionales como internacionales, habiendo recurrido a la comparación con las fuentes internacionales en lo que ha sido aplicable.

El bien no es parte del planteamiento general, habiendo sido interesante contar con una propuesta de un marco regulatorio que promueva que el Ecuador se desarrolle un régimen especial para las empresas que promuevan el "comercio electrónico", el cual debe regirse al marco tributario regular, sin tomar en cuenta la tendencia de crecimiento de esta actividad en el mundo.

PARA GRADOS ACADÉMICOS DE MAESTRÍAS Y DOCTORADOS PhD

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL ECUADOR

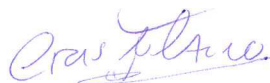
DECLARACIÓN y AUTORIZACIÓN

Yo, ANA CRISTINA CALVO BARRIGA, C.I. 172057393-8, autora del trabajo de graduación intitulado: EL IMPUESTO A LA RENTA EN EL COMERCIO ELECTRÓNICO, previa a la obtención del grado académico de MAGISTER EN DERECHO TRIBUTARIO en la Facultad de JURISPRUDENCIA:

1.- Declaro tener pleno conocimiento de la obligación que tiene la Pontificia Universidad Católica del Ecuador, de conformidad con el artículo 144 de la Ley Orgánica de Educación Superior, de entregar a la SENESCYT en formato digital una copia del referido trabajo de graduación para que sea integrado al Sistema Nacional de Información de la Educación Superior del Ecuador para su difusión pública respetando los derechos de autor.

2.- Autorizo a la Pontificia Universidad Católica del Ecuador a difundir a través de sitio web de la Biblioteca de la PUCE el referido trabajo de graduación, respetando las políticas de propiedad intelectual de Universidad.

Quito, 3 de enero del 2017



Ana Cristina Calvo Barriga

C.I. 1720573938

**PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL ECUADOR  
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA  
MAESTRÍA EN DERECHO TRIBUTARIO**

**DISERTACIÓN PREVIA A LA OBTENCIÓN DEL TÍTULO DE  
MAGISTER EN DERECHO TRIBUTARIO**

**EL IMPUESTO A LA RENTA EN EL COMERCIO ELECTRÓNICO**

**ANA CRISTINA CALVO BARRIGA**

**DIRECTORA: CARMEN AMALIA SIMONE LASSO**

**QUITO, 26 DE MAYO DE 2015**

*Dedico este trabajo a todas las personas que tienen interés de aprender cosas nuevas, para aquellos que tienen curiosidad del saber e interés en las teorías, pero también para los que tenemos miedo de no entenderlas, pues con tiempo y paciencia descubres que la investigación y el trabajo son la base para aprender cada día algo más y no tener un límite para ello.*

*Agradezco a mis padres por continuamente motivarme para salir adelante profesional y académicamente, especialmente a mi mamá por confiar en mí y en mi capacidad de superación. También agradezco a mi novio Carlos Patiño por apoyarme en el proceso del desarrollo de este trabajo, por estar conmigo y darme palabras de aliento cuando creía que no podría lograrlo, por ser siempre mi apoyo emocional.*

## ÍNDICE

<b>INTRODUCCIÓN</b>	<b>1</b>
<b>CAPÍTULO I</b>	
<b>REGULACIÓN DEL COMERCIO ELECTRÓNICO EN EL ECUADOR</b>	<b>2</b>
<b>1. Conceptos Básicos de la Tecnología</b>	<b>3</b>
1.1. Telecomunicaciones e Infraestructura de Comunicaciones	3
1.2. Internet	4
1.3. Direcciones IP y Nombres de Dominio	11
1.4. Hosting y Housing	15
<b>2. Comercio Electrónico</b>	<b>17</b>
2.1. Consideraciones conceptuales.	17
2.2. Creación y operación de una tienda on-line: revisión general	23
2.3 Regulación y validez de Mensajes de Datos.	24
2.4 La contratación electrónica y telemática	27
<b>3. Impuestos al Comercio Electrónico</b>	<b>31</b>
3.1. Comercio electrónico como materia imponible	31
3.2. Impuestos que se generarían en el comercio electrónico	33
<b>CAPÍTULO II</b>	
<b>RÉGIMEN DEL IMPUESTO A LA RENTA EN EL ECUADOR</b>	<b>35</b>
<b>1. El Régimen tributario ecuatoriano</b>	<b>36</b>
1.1. Consideraciones constitucionales del régimen	36
1.2. Principios del régimen tributario establecidos en la Constitución	38
<b>2. Principios que han de regir la fiscalidad del Comercio Electrónico</b>	<b>47</b>
<b>3. Régimen del Impuesto a la Renta en el Ecuador</b>	<b>48</b>
3.1. Elementos de la obligación tributaria en el Impuesto a la Renta	48
3.2 Objeto y hecho generador	50
3.3 Sujetos de la obligación tributaria.	58

3.4 Tarifas del impuesto aplicables en el Ecuador	61
3.5 Base Imponible	63
3.5 Elemento Espacial	64
3.7 Elemento Temporal	66

### **CAPITULO III**

## **EL IMPUESTO A LA RENTA EN EL COMERCIO ELECTRÓNICO EN ECUADOR 68**

<b>1. Caracterización de los ingresos</b>	<b>69</b>
1.1 Comercialización electrónica de bienes materiales	72
1.2 La comercialización de contenidos digitalizados o inmateriales.	75
<b>2. Determinación de la fuente</b>	<b>82</b>
<b>3. Determinación de la residencia y domicilio de los actores de estas transacciones</b>	<b>86</b>
<b>4. Establecimiento Permanente</b>	<b>92</b>
<b>5. Mecanismos para evitar la doble imposición o la no sujeción de la rentas del Comercio Electrónico Internacional.</b>	<b>94</b>

## **CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES 96**

## **BIBLIOGRAFÍA 100**

## **ANEXOS 105**

## **INTRODUCCIÓN**

El presente trabajo inicia con una revisión sobre los aspectos que componen el comercio electrónico con el fin de identificar cómo se desarrollan estas actividades, qué medios se utilizan para que puedan llevarlo a cabo, el tipo de tecnologías que se utilizan, así como algunas de las actividades de comercio electrónico más comunes, ello con el fin de analizar posteriormente las implicaciones tributarias que se generan al realizarlas dentro del territorio ecuatoriano.

Posteriormente realizaremos una revisión al régimen tributario ecuatoriano con el fin de establecer los principios, normas y directrices que rigen el sistema tributario en nuestro país, y utilizar los criterios constitucionales, legales y doctrinarios a la hora de aplicar el Impuesto al a Renta sobre el comercio electrónico.

Adicionalmente analizaremos los principios tributarios establecidos por los organismos internacionales, que deberían regir en las actividades de comercio electrónico, que servirían así mismo de guía al momento de considerar la imposición a las rentas generadas por las actividades llevadas a cabo mediante redes electrónicas.

Revisaremos también el régimen del Impuesto a la Renta vigente en el Estado Ecuatoriano con el fin de definir las disposiciones aplicables sobre las rentas percibidas por sujetos no domiciliados en el territorio ecuatoriano, así como las percibidos por sociedades y personas naturales domiciliadas en el país, sobre sus rentas percibidas en el exterior, en el cual también identificaremos a los sujetos obligados al pago del Impuesto a la Renta, y las obligaciones tributarias generadas por su situación de contribuyentes o responsables.

Por último, revisaremos la aplicación de las disposiciones referentes al Impuesto a la Renta sobre los ingresos generados en el comercio electrónico internacional, en el cual participan sujetos domiciliados en nuestro país junto con proveedores de bienes y servicios cuya comercialización se efectúa mediante medios electrónicos. Además incluiremos un análisis de los mecanismos que utiliza el sistema tributario ecuatoriano para evitar la doble imposición.

## CAPÍTULO I

### REGULACIÓN DEL COMERCIO ELECTRÓNICO EN EL ECUADOR

Como consecuencia del innegable desarrollo tecnológico que se ha producido a nivel mundial, y en el que actores públicos o privados de Ecuador han participado activamente, se ha desarrollado el comercio electrónico, el cual ha sido definido por varios autores así como legislaciones nacionales y supranacionales, los cuales intentan incluir dentro de dicho concepto, los hechos económicos y jurídicos que conllevan el realizar esta actividad y los medios utilizados para la misma. Así, la Ley de Comercio Electrónico, Firmas Electrónicas y Mensajes de Datos, ha definido al comercio electrónico como “*toda transacción comercial realizada en parte o en su totalidad, a través de redes electrónicas de información*”<sup>1</sup>.

De dicha definición podemos considerar que el comercio electrónico es una actividad comercial, cuyo alcance definiremos en el presente capítulo, en la que las propuestas, aceptaciones, acuerdos y en algunos casos incluso la entrega de productos, se los puede realizar mediante redes electrónicas.

En base a los medios utilizados para esta actividad, consideramos importante analizar primero los tipos de redes electrónicas que existen con el fin de identificar las redes utilizados en el comercio electrónico, cómo funcionan para facilitar el desarrollo del comercio, de qué manera operan en nuestro país, entre otros temas relacionados que nos ayuden a entender de forma general, cómo se desarrolla el comercio electrónico, qué servicios requiere, qué usuarios lo utilizan, etc.

Una vez estudiado el funcionamiento de los medios electrónicos utilizados en el comercio electrónico, revisaremos los elementos que configuran al contrato o acuerdo de voluntades que se lleva a cabo a través de las redes informáticas, para posteriormente identificar los efectos tributarios que de esto se derivan.

---

<sup>1</sup> Disposición General Novena, Glosario de Términos. *Ley de Comercio Electrónico, Firmas Electrónicas y Mensajes de Datos (Ley No. 2002-67)*, Publicada en el Suplemento del Registro Oficial 557, 17-IV-2002.

## 4. Conceptos Básicos de la Tecnología

### 1.1. Telecomunicaciones e Infraestructura de Comunicaciones

Una de las características del comercio electrónico es la posibilidad de que las transacciones se las realice a distancia, es decir, en donde el comerciante, o persona que oferta un bien o servicio, no necesariamente se encuentra en la misma ciudad, cantón, estado o país del consumidor; lo cual puede generar que las transacciones se realicen entre sujetos de diferentes nacionalidades y residencias, cuyas obligaciones legales o económicas generadas de la transacción comercial, sean diferentes de acuerdo a la legislación aplicable para cada parte involucrada en la transacción.

La forma en la que operan dichas operaciones a distancia se da gracias al uso de tecnologías que permiten una comunicación entre partes domiciliadas en diferentes partes del mundo, utilizando una infraestructura específica para ello. Dicha comunicación a distancia es conocida como “telecomunicaciones”<sup>2</sup>.

Según el Diccionario de la Lengua Española, *telecomunicación* es un “*sistema de comunicación telegráfica, telefónica o radiotelegráfica y demás análogos*”<sup>3</sup>. Como vemos, dicha definición hace referencia a las formas de comunicación a distancia. Por otro lado, la vigente Ley Orgánica de Telecomunicaciones ecuatoriana, recientemente expedida, define a las telecomunicaciones en sus artículo 5, como: “*toda transmisión, emisión o recepción de signos, señales, textos, vídeo, imágenes, sonidos o informaciones de cualquier naturaleza, por sistemas alámbricos, ópticos o inalámbricos, inventados o por inventarse.*” Señalando además que dicha “*definición no tiene carácter taxativo, en consecuencia, quedarán incluidos en la misma, cualquier medio, modalidad o tipo de transmisión derivada de la innovación tecnológica*”<sup>4</sup>.

---

<sup>2</sup> Las telecomunicaciones (del prefijo griego tele, que significa "distancia" o "lejos", o sea "comunicación a distancia") consiste en las técnicas, aparatos, y conocimientos que se utilizan para transmitir un mensaje desde un punto a otro. Rodríguez Luis F., “Telecomunicaciones: Historia y Conceptos Básicos”, Centro de Radioastronomía y Astrofísica, UNAM y El Colegio Nacional, México, 10 de marzo del 2008.

<sup>3</sup> Real Academia Española, Internet, <http://lema.rae.es/drae/?val=telecomunicaciones>. Acceso: 18 de mayo del 2015.

<sup>4</sup> Art. 5, Ley Orgánica De Telecomunicaciones, Publicada en el Tercer Suplemento del Registro Oficial 439, del 18 de febrero del 2015.

En base a la definición legal antes mencionada, podemos considerar que las telecomunicaciones son simplemente formas de comunicación realizadas por medios alámbricos o inalámbricos, es decir, en donde un emisor, transmite información de cualquier naturaleza, *mediante redes alámbricas o inalámbricas*, para ser entregadas a su receptor.

Según el artículo 2 de la misma Ley, las personas naturales y jurídicas que realicen actividades de establecimiento, instalación y explotación de redes, servicios de telecomunicaciones y el uso y explotación del espectro radioeléctrico, se registrarán por dicha norma a fin de garantizar el cumplimiento de los derechos y deberes de los prestadores de servicios y usuarios.<sup>5</sup> Sin embargo, consideramos importante aclarar que no corresponde a esta norma la regulación de contenidos transmitidos por dichas redes, según señala el mismo artículo.

Los servicios de telecomunicaciones requieren de una infraestructura para garantizar la transmisión, emisión o recepción de información; infraestructura que debe ser adecuada, que permita la transmisión eficaz de datos, y que además contenga sistemas de seguridad que generen confiabilidad para los usuarios de dichos servicios. Así lo señala Guillermo Estefani, en su trabajo publicado en la web por la empresa mexicana de ciencia y tecnología: Artinaid<sup>6</sup>, al establecer:

*“La infraestructura de la comunicación debe garantizar los medios adecuados para la expresión, codificación, transmisión y distribución de información utilizando las herramientas, procesos y calificaciones necesarias que cumplan con los requerimientos de confiabilidad, seguridad, privacidad y regulaciones del mercado a través de una infraestructura estable capaz de sobrevivir a las condiciones del medio ambiente y adaptarse a los cambios tecnológicos que enfrenta constantemente”.*

---

<sup>5</sup> Art. 2.- **Ámbito.-** La presente Ley se aplicará a todas las actividades de establecimiento, instalación y explotación de redes, uso y explotación del espectro radioeléctrico, servicios de telecomunicaciones y a todas aquellas personas naturales o jurídicas que realicen tales actividades a fin de garantizar el cumplimiento de los derechos y deberes de los prestadores de servicios y usuarios.

Las redes e infraestructura usadas para la prestación de servicios de radiodifusión sonora y televisiva y las redes e infraestructura de los sistemas de audio y vídeo por suscripción, están sometidas a lo establecido en la presente Ley.

No corresponde al objeto y ámbito de esta Ley, la regulación de contenidos.

<sup>6</sup> Estefani, Guillermo, “La Infraestructura de Comunicaciones”, Avanzar, Internet: <http://www.artinaid.com/2013/04/la-infraestructura-de-comunicaciones/> Acceso: 18 de mayo del 2015.

Entre los ejemplos de infraestructuras de comunicaciones que menciona Guillermo Estefani en el mismo trabajo, se encuentran las siguientes:

- El servicio postal, incluyendo instalaciones de organización.
- Redes de telefonía, incluyendo sistemas de intercambio telefónico.
- Redes de telefonía celular.
- Estaciones de transmisión de radio y televisión.
- Redes físicas de televisión por cable, incluyendo estaciones de recepción y de distribución de cables.
- Redes de Internet, incluyendo routers clave, torre de servidores, proveedores locales de internet así como protocolos y otros software requeridos para el funcionamiento.
- Satélites de comunicación.
- Cables de comunicación submarinos.
- Redes de correo neumáticas<sup>7</sup>.

Por otro lado, en un trabajo realizado por Víctor Alvarez R. y Davgla Rodríguez A, publicado en la Revista Venezolana de Gestión Tecnológica Espacios, los citados consultores, al hablar sobre la infraestructura de las comunicaciones, resumen y clasifican a los *medios de transmisión de las telecomunicaciones* de la siguiente manera: “las telecomunicaciones de la actualidad se conforman básicamente por tres medios de transmisión: cables, radio y satélites”<sup>8</sup>.

Al referirse a las transmisiones por cable, dichos consultores establecen que éstas se refieren a la conducción de señales eléctricas a través de distintos tipos de líneas, como las redes de cables metálicos (de cobre, coaxiales, hierro galvanizado, aluminio) y fibra óptica. Respecto a los cables metálicos mencionan que éstos se tienden en torres o postes formando líneas aéreas, o bien en conductos subterráneos y submarinos, donde se colocan también las fibras ópticas. A las transmisiones por radio explican en cambio que éstas utilizan señales eléctricas por aire o el espacio, en bandas de frecuencia un poco más angostas; y que las comunicaciones por satélites presuponen el uso de satélites artificiales

---

<sup>7</sup> Ibídem.

<sup>8</sup> Alvarez R. Víctor, Rodríguez A. Davgla, “Del mercado de la información a la sociedad del conocimiento”, Internet, <http://www.revistaespacios.com/a98v19n03/13981903.html>. Acceso: 18 de mayo del 2015.

estacionados en la órbita terrestre para proveer comunicaciones a puntos geográficos determinados<sup>9</sup>.

En base a lo señalado anteriormente, podríamos concluir que para la transmisión, emisión o recepción de cualquier información a distancia, se requiere en primer lugar de una infraestructura de comunicaciones, misma que puede consistir en redes de telefonía, estaciones de transmisión de radio, redes de internet, entre otras; que utilizan tres principales medios de transmisión: cables, radio o satélites, para llevar la información transmitida por el emisor al destinatario o receptor.

Sin bien el análisis realizado previamente sobre el tipo de infraestructuras de comunicaciones que utilizan las telecomunicaciones, nos parece útil para entender el tipo de redes utilizadas para la transferencia de información entre lugares distantes, en el presente trabajo analizaríamos la utilización de una de estas infraestructuras que es la red de internet, la cual, como lo señalaba Guillermo Estefani, incluye routers clave, torre de servidores, proveedores locales de internet, así como protocolos y otro software requerido para su funcionamiento, pues es esta red la más utilizada por los actores del comercio electrónico para realizar dicha actividad. No obstante lo señalado, la mayoría de las definiciones del comercio electrónico van más allá del uso de la red de internet como el medio para llevar a cabo las actividades comerciales, es así que, como veremos más adelante, los Estados Miembros de la OCDE han establecido dos definiciones sobre comercio electrónico: una que describe las actividades realizadas por internet, y otra que incluye las transacciones realizadas por canales informáticos.

De forma general, podemos explicar que la infraestructura de la red de internet funciona conectando a varias redes de comunicaciones, las cuales se enlazan físicamente con una o varias redes utilizando un *protocolo* que tiene como fin que dicha comunicación se transmita y reciba en un lenguaje común. En vista de dichas conexiones, es por lo que al internet se lo conoce comúnmente como la “red de redes” o su designación en inglés como “a network of networks”.

A este proceso de conexión de redes se lo denomina “peering” o interconexión, que consiste en el intercambio de tráfico de paquetes de información en internet entre redes, en

---

<sup>9</sup> *Ibíd.*

los que diversos operadores de redes de comunicaciones ubican sus equipos o ruteadores en instalaciones comunes y se interconectan entre sí mediante una red de área local (LAN).<sup>10</sup> Para realizar dichas interconexiones entre operadores de redes, éstos suscriben acuerdos.

La infraestructura de la red de internet también incluye a los proveedores de servicios de internet, los cuales son conocidos como ISPs por su acrónimo de “Internet Service Providers”. Éstos pueden ser operadores de redes de telecomunicaciones conectadas a Internet o empresas que revenden los servicios de acceso a Internet. En Ecuador los operadores de servicios de internet más conocidos son las compañías Telconet, Level 3, CNT, y New Access; en México las más conocidas son Telmex, WorldCom, Cable & Wireless<sup>11</sup>; y en España podríamos mencionar a Asertel y a Hispanet<sup>12</sup>. Sin embargo, los ISPs antes mencionados que operan en Ecuador, generalmente venden sus servicios a corporaciones, por lo que existen otras compañías que compran algunos servicios de internet y los revenden a los usuarios finales pues cuentan con planes para hogares, profesionales o pymes<sup>13</sup>, como Netlife, cuyo dominio pertenece finalmente a la compañía Telconet<sup>14</sup>.

Los enlaces de comunicación por los cuales las personas pueden acceder al internet a través de los proveedores de este servicio, pueden ser varios, pues pueden ir desde los sistemas de cableados, hasta las conexiones satelitales y los teléfonos móviles<sup>15</sup>; por ejemplo, Netlife promociona la venta de sus servicios a internet utilizando enlaces de comunicación de cableado por fibra óptica FTTH<sup>16</sup>; otros promocionan la venta de sus servicios mediante el acceso de banda ancha a Internet a través de diversas tecnologías como la ADSL, por sus siglas en inglés “Asymmetric Digital Subscriber Line” que significa Línea Digital Asimétrica del Abonado, la cual consiste en una línea digital de alta

---

<sup>10</sup> División de Tecnología y Logística, Conferencia de las Naciones Unidas Sobre Comercio y Desarrollo (UNCTAD), “Aspectos Legales del Comercio Electrónico”, Modulo 1, Edición abril 2010, pag. 9.

<sup>11</sup> *Ibidem*.

<sup>12</sup> Lenguaje y Ciencias de la Computación, Universidad de Málaga, “Proveedores de Internet (ISP) en España, Internet, <http://www.lcc.uma.es/~eat/services/proveedores.html>. Acceso: 21 de mayo del 2015.

<sup>13</sup> Internet, <http://www.netlife.ec>. Acceso: 21 de mayo del 2015.

<sup>14</sup> Internet, <http://www.whois.com/whois/netlife.ec>. Acceso: 21 de mayo de 2015.

<sup>15</sup> División de Tecnología y Logística, UNCTAD, Ob. Cit.

<sup>16</sup> Canal de NetlifeEcuador, “Nuestra Tecnología FTTH - Net Life”, Internet, <https://www.youtube.com/watch?v=XJFYsORRd00>, Acceso: 21 de mayo del 2015.

velocidad que emplea el par de cobre trenzado de la línea telefónica convencional<sup>17</sup>. Por su parte, las comunicaciones de telefonía móvil de tercera o cuarta generación permiten la conectividad a Internet en el entorno inalámbrico<sup>18</sup>.

## 1.2. Internet

Según nos cuenta Gordon Braham<sup>19</sup>, el Internet comenzó como un sistema de comunicaciones del ejército de los Estados Unidos, cuyo propósito consistía en poner un sistema postal eléctrico interno totalmente seguro por el que pudieran circular documentos secretos. Al respecto, Olga Alejandra y Raúl Hernando Buritica Sandoval<sup>20</sup>, al hablar sobre el origen del comercio electrónico, cuentan que *éste*<sup>21</sup> fue producto de la investigación militar iniciado por la Agencia de Proyectos de Investigación de Avanzada del Departamento de Defensa de los Estados Unidos (ARPA) durante los años sesenta, el cual dio paso a que se creara una red de datos de la misma agencia, a través de ondas radiales, conexión satelital, y línea telefónica, los cuales querían enlazarse entre sí. Este proyecto se compartió con otros investigadores y centros académicos. Esta creación de red de datos fue utilizada posteriormente para otros fines, creándose un proceso de intercambio de información electrónica al que se la llamo EDI, por su acrónimo en inglés “Electronic Data Interchange (Intercambio Electrónico de Datos)”<sup>22</sup>.

De lo señalado respecto al origen de internet, podemos verificar que este sistema fue creado desde sus inicios como un instrumento que permitía la comunicación a distancia de las personas que lo utilizaban, pues permitía el envío de datos a través de medios de transmisión, como las ondas radiales, líneas telefónicas y hasta con conexiones satelitales. La información transmitida por estos medios necesitaba contar con un lenguaje común con el fin de que todos sus usuarios puedan comprender los mensajes que les fueren enviados. Dicho lenguaje común se estableció mediante protocolos, es así que cualquier usuario que

---

<sup>17</sup> División de Tecnología y Logística, UNCTAD, Ob. Cit., pie de página 9.

<sup>18</sup> División de Tecnología y Logística, UNCTAD, Ob. Cit., pag. 10.

<sup>19</sup> Braham, Gordon, “Internet. Una Indagación Filosófica”, Frónesis Cátedra Universitat de València, Editor: Cátedra, Edición 9 de marzo del 2001, pág. 32.

<sup>20</sup> Buritica Sandoval, Olga Alejandra y Raúl Hernando, “Implicaciones del Comercio Electrónico en la Tributación”, Trabajo de grado para obtener el título de Abogados, Pontificia Universidad Javeriana, Facultad de Ciencias Jurídicas Bogotá, 2001.

<sup>21</sup> Suponemos que lo que pretendían Olga Alejandra y Raúl Hernando Buritica Sandoval al contarnos sobre el origen del comercio electrónico, en realidad estaban contando sobre el origen de internet, al cual no podemos confundir con el comercio electrónico, y en efecto no lo haremos en el presente trabajo.

<sup>22</sup> División de Tecnología y Logística, UNCTAD, Ob. Cit. Pág. 10.

deseaba la utilización de este sistema de internet, debía conocer dicho protocolo y contar con una identificación. A estos protocolos comúnmente se los conoce como IP por sus siglas en inglés de Internet Protocol (Protocolo de Internet).

Así lo establece la UNCTAD en el trabajo realizado sobre los Aspectos Legales del Comercio Electrónico, al señalar que el internet es en esencia una plataforma de comunicaciones en la cual se ofrecen distintos servicios como el correo electrónico y la web; así como un grupo dinámico de redes públicas y privadas que se conectan y comunican mediante un lenguaje común, o un conjunto de protocolos conocidos como “Protocolo de Internet (IP)”<sup>23</sup>.

En el mencionado trabajo, la UNCTAD explica que el protocolo IP opera mediante la división de los datos en pequeños paquetes que son transportados mediante diversas redes de comunicación hasta que dichos paquetes son entregados al sistema del destinatario, en el que se reensamblan para ser presentados al receptor. En cada punto de intersección o unión de varios elementos de red que intervienen en el proceso (a los cuales se los conoce como nodos), el ruteador recibe el paquete y lo copia antes de reenviarlo al siguiente nodo de la red de comunicaciones, lo cual implica que existiría dicho copiado varias veces, pues en el proceso de comunicación mediante internet, intervienen varias redes y varios ruteadores o servidores que transportan la información al destinatario<sup>24</sup>.

Como lo mencionábamos anteriormente, para acceder al sistema de comunicación de internet, los usuarios deben seguir un protocolo. Así mismo, los usuarios necesitan una dirección electrónica desde donde transmitir mensajes electrónicos y desde donde receptorlos. Podríamos decir entonces que dichas direcciones electrónicas son establecidas por el Protocolo de Internet. Lo señalado lo podríamos deducir de la explicación dada por la UNCTAD en el trabajo anteriormente citado, al señalar:

*“El Protocolo Internet utiliza un sistema de direccionamiento de 32-bits contenido en cada uno de los paquetes. Esta dirección IP puede, en términos generales, ser representada por series de cuatro octetos, por ejemplo: xxx.xxx.xxx.xxx.”*<sup>25</sup>

---

<sup>23</sup> División de Tecnología y Logística, UNCTAD. Ob. Cit. Pág. 8.

<sup>24</sup> *Ibíd.*

<sup>25</sup> División de Tecnología y Logística, UNCTAD. Ob. Cit. Pág. 10.

Sin perjuicio de lo señalado anteriormente, no nos corresponde en el presente trabajo realizar un análisis técnico sobre los sistemas de direccionamiento que utilizan los protocolos de internet o la forma en la que son representadas dichas direcciones IP; sin embargo, sí consideramos importante mencionar que cada dirección IP debe ser única, a efecto de asegurar que las redes de comunicaciones entreguen los paquetes al destino correcto<sup>26</sup>.

En base a lo señalado, podríamos decir de forma muy general y sin analizar técnicamente el funcionamiento de internet, que para acceder a esta red de redes se requiere de una IP, es decir que sólo los usuarios que cuenten con una podrían comunicarse por este medio con otros usuarios, utilizando los sistemas de transmisión (cables, radio o satélite) que los proveedores de internet les proporcionen, o que estén a disposición de los mismos. Estas IPs no están asignadas de forma permanente a un usuario, sino que son asignadas dinámicamente por los proveedores de servicio de internet (ISPs) para que los usuarios puedan navegar.

Por otro lado, consideramos importante diferenciar a los usuarios de internet, pues algunos de éstos, como un sitio web, requerirán de un enlace dedicado permanentemente para ellos, es decir, de una conectividad “always on”, pues su página debería estar disponible las 24 horas del día y los 365 días del año. En el trabajo realizado por la UNCTAD sobre el comercio electrónico, se establece que los usuarios de internet podrían ser subdivididos en dos categorías:

1. Aquellos que proveen contenidos, como las páginas web en las que se llevan a cabo transacciones, sean remuneradas o no; y,
2. Aquellos que reciben tales contenidos, tanto a título personal como en el ámbito profesional o comercial<sup>27</sup>.

Así también, dicho trabajo indica que un ISP (proveedor de servicio de internet) puede prestar sus servicios a un gran número de proveedores de contenidos y/o particulares, y es

---

<sup>26</sup> *Ibidem*.

<sup>27</sup> División de Tecnología y Logística, UNCTAD. Ob. Cit. Pág. 10.

precisamente la conexión entre las dos categorías de usuarios lo que constituye el objetivo primordial de todo ISP.

### 1.3. Direcciones IP y Nombres de Dominio

Los números que integran las direcciones IP son establecidos por la IANA, la cual es una entidad que supervisa la asignación global de direcciones IP y otros servicios como la coordinación global de los servidores raíz de nombres de dominio DNS<sup>28</sup>, actividades que son administradas a través de la ICANN, la Corporación para la Asignación de Números y Nombres en Internet.<sup>29</sup> Dicha asignación de direcciones IP se realiza de conformidad con políticas globales establecidas por consenso por los cinco Registros regionales de Internet (RIR): ARIN, LACNIC, AFRINIC, RIPE NCC y APNIC, que son organizaciones sin fines de lucro que administran y registran los números de espacios de las direcciones IP dentro de una región concreta, cada uno de los cuales presta servicio a una región continental<sup>30</sup>.

Para Latinoamérica y el Caribe opera el Registro de Direcciones de Internet LACNIC, establecida en Uruguay en el año 2002, misma que es responsable de la asignación y administración de los recursos de numeración de Internet, Números Autónomos y Resolución Inversa, entre otros recursos, para la región de América Latina y el Caribe<sup>31</sup>.

Como hemos visto, las direcciones IP constituyen un grupo de números<sup>32</sup> asignados en cada región conforme las políticas globales establecidas por las RIR, por consenso. En vista de que memorizar dichos números puede resultar difícil para la mayoría de las personas, se utiliza otro mecanismo de direccionamiento que es el “Sistema de Nombres de Dominio” o DNS por sus siglas en inglés “Domain Name System”. Como se explica en el trabajo realizado por la UNCTAD, este sistema asigna nombres a las direcciones IP,

---

<sup>28</sup> IANA, Internet: <https://www.iana.org/about>. Acceso: 21 de mayo del 2015. Información textual de su página web: “*The Internet Assigned Numbers Authority (IANA) is responsible for the global coordination of the DNS Root, IP addressing, and other Internet protocol resources*”

<sup>29</sup> ICANN, “Funciones de la IANA: Aspectos Básicos”, Internet: <https://www.icann.org/en/system/files/files/functions-basics-08apr14-es.pdf>. Acceso: 21 de mayo del 2015.

<sup>30</sup> *Ibidem*.

<sup>31</sup> LACNIC, Internet: <http://www.lacnic.net/web/lacnic/acerca-lacnic>. Acceso: 21 de mayo del 2015.

<sup>32</sup> Actualmente se habla también de números y letras que es el tipo IP: IPv6. ICANN, “Funciones de la IANA: Aspectos Básicos”. Ob. Cit. Pág. 2.

utilizando una estructura jerárquica de nombres y los divide en dominios específicos<sup>33</sup>. Cada nombre de dominio se corresponde con una dirección específica, por ejemplo:

74.125.141.103	• Dirección IP
www.google.com	• Nombre de Dominio
176.32.98.166	• Dirección IP
www.amazon.com	• Nombre de Dominio

Considerando dichos ejemplos, podríamos decir que los nombres de dominio sirven para identificar un servicio en internet, los cuales representan a los números IP asignados a dichos servicios. La empresa ecuatoriana de registro de nombres de dominio NIC.EC<sup>34</sup>, en su glosario de definiciones de sus políticas generales, incluye una definición muy dinámica sobre nombres de dominio que nos parece útil compartir:

*“Un nombre de dominio es un nombre alfanumérico único usado para identificar una computadora determinada (por ejemplo, un servidor Web o servidor de correo) en Internet. Los nombres de dominio permiten a los usuarios de Internet escribir un nombre, como miempresa.com.ec, para identificar una dirección numérica de protocolo de Internet como 157.104.39.204. El propósito de los dominios es permitir a los usuarios conectados a Internet encontrar sitios Web y enviar correo electrónico a direcciones con nombres familiares, como "miempresa.com.ec" o "mimarca.com.ec", sin tener que memorizar las direcciones numéricas que en realidad son las que localizan las computadoras o servidores en Internet.”<sup>35</sup>*

Como ya lo mencionamos previamente, la IANA también coordina de forma global los servidores raíz de nombres de dominio. Esta entidad, mediante políticas globales, realiza la asignación de los operadores de dominios de nivel superior, como: .ec y .com, y el mantenimiento de sus detalles técnicos y administrativos<sup>36</sup>. El dominio ejemplificado (.ec)

<sup>33</sup> División de Tecnología y Logística, UNCTAD. Ob. Cit. Pág. 10.

<sup>34</sup> Empresa que administra el Registro de Nombres de Dominio bajo el ccTLD .EC.

<sup>35</sup> NIC.EC Registro de Datos EC-Ecuador, “Políticas Generales” Internet: <http://www.nic.ec/info/generales.htm>. Acceso: 21 de mayo del 2015.

<sup>36</sup> IANA, Internet: <http://www.iana.org/domains/root>. Acceso: 21 de mayo del 2015. Información textual de su página web: IANA is responsible for management of the DNS root zone. This role means assigning the operators of top-level domains, such as .uk and .com, and maintaining their technical and administrative details.

se lo conoce como “Código de País de Dominio de Nivel Superior”<sup>37</sup> o por sus siglas “ccTLD”, que corresponden a las de su denominación en inglés “Country Code Top Level Domain”. En el ejemplo dado, .ec corresponde al código de país Ecuador. El Registro de Nombres de Dominio bajo el ccTLD .EC, es administrado por NIC.EC, por delegación de ICANN<sup>38</sup> a través de IANA<sup>39</sup>.

Según lo señalado en las Políticas Generales de la NIC.EC para el registro de nombres de dominio en .EC, éstos se pueden registrar directamente bajo .EC, como dominios de segundo nivel, pero también pueden ser registrados dominios de tercer nivel bajo los dominios de segundo nivel predefinidos, es decir .com.ec, .info.ec, .net.ec, .fin.ec, .med.ec, .pro.ec, .org.ec, .edu.ec, .gov.ec, .mil.ec<sup>40</sup>. La definición de dominios de segundo nivel es la siguiente:

<b>EC</b>	Uso general.
<b>COM.EC</b>	Uso Comercial en general.
<b>INFO.EC</b>	Informacion en general.
<b>NET.EC</b>	Proveedores de Servicios de Internet.
<b>FIN.EC</b>	Entidades e Instituciones de Servicios Financieros.
<b>MED.EC</b>	Entidades e Instituciones Médicas, de Salud, Farmacéuticas, y relación con temas de Medicina.
<b>PRO.EC</b>	Para profesionales en general como abogados, arquitectos, contadores , etc.
<b>ORG.EC</b>	Solo para Entidades e Instituciones sin fines de lucro, Organizaciones no gubernamentales que están registradas en Ecuador.

<sup>37</sup> MarkMonitor, Internet: <https://www.markmonitor.es/resources/domain-name-terms.php>. Acceso: 21 de mayo del 2015.

<sup>38</sup> Internet Corporation for Assigned Names and Numbers.

<sup>39</sup> Internet Assigned Names and Numbers.

<sup>40</sup> NIC.EC Registro de Datos EC-Ecuador, “Políticas Generales” Internet: <http://www.nic.ec/info/generales.htm>. Acceso: 21 de mayo del 2015.

<b>EDU.EC</b>	Solo para Entidades, Instituciones u Organizaciones Educativas tales como Colegios, Universidades, Escuelas e Institutos registrados en Ecuador.
<b>GOV.EC</b>	Solo para uso del Gobierno de la Republica de Ecuador y entidades gubernamentales.
<b>MIL.EC</b>	Solo para uso de las Fuerzas Armadas del Ecuador

Fuente: NIC.EC

El registro de los nombres de dominio bajo el código de país .EC que se realiza a través de NIC.EC, se puede realizar en línea o de forma manual. Los registros en línea se realizan a través de la página web de NIC.EC [www.nic.ec](http://www.nic.ec), y no es necesario enviar documentación alguna a las oficinas de NIC.EC, excepto en el caso de los dominios que se registren bajo .org.ec, .edu.ec, .gov.ec, .mil.ec, las cuales se otorgan únicamente a entidades registradas en Ecuador<sup>41</sup>.

Para dicho registro se requiere cierta información que debe ser proveída por la persona que realiza el mismo, que comprende:

- El nombre de dominio de tercer nivel o segundo nivel (los registrados bajo com.ec, o bajo .ec),
- Clasificación de dominio de segundo nivel,
- Información del Registrante, es decir la organización o persona que tiene el derecho al uso del dominio,
- Información del Contacto Administrativo, Contacto Técnico, Contacto de facturación,
- Nombres de Servidores de Dominios<sup>42</sup> (DNS) y sus respectivas direcciones IP.

De la información que solicita esta entidad registradora, podríamos deducir que, al requerirse información del registrante, así como de un contacto administrativo, técnico o de facturación, dicha entidad pretende contar con información de un contacto al cual acudir

<sup>41</sup> *Ibíd.*

<sup>42</sup> Los servidores de nombres son sistemas informáticos que tienen instalado un software que permite administrar y consultar las bases de datos de los nombres de dominio. Existen para Linux, Windows, Mac Os, etc. Andreu, Joaquin, “Servicios de red”, Unidad 2: Servicios DNS, Editorial Editex S.A. Madrid, Pág. 35.

fuera de línea (off-line) en caso de algún requerimiento que no pueda ser resuelto de forma on-line, o de proveer de esta información a los usuarios de la página web o del correo electrónico, cuyo nombre de dominio se registra en dicha entidad, pues esta información puede ser consultada en el servicio de búsqueda Whois<sup>43</sup> que ofrece el registrador.

NIC.EC solo registra nombres de dominio que estén inmersos en el dominio de nivel superior .EC.; por lo tanto esta empresa no registra dominios .com, .net, .org como nivel superior. Dichos dominios deben ser solicitados a los diferentes registradores autorizados. Por dar un ejemplo, podríamos mencionar a la empresa estadounidense GoDaddy<sup>44</sup>, la cual permite solicitar el registro de nombres de dominio .com, .biz, .club, .co, .net, u .org; así también, podríamos mencionar a la compañía MarkMonitor, Inc., que según la información de registro de la tienda on-line Amazon.com, es entidad registradora de esta página web.

#### **1.4. Hosting y Housing**

Al mencionar brevemente en el presente trabajo cómo funciona el internet, señalábamos que a los usuarios de internet podíamos dividirlos en dos categorías:

1. Aquellos que proveen contenidos, como las páginas Web en las que se llevan a cabo transacciones, sean remuneradas o no; y,
2. Aquellos que reciben tales contenidos, tanto a título personal como en el ámbito profesional o comercial.

De los usuarios anteriormente mencionados, podríamos decir que en el comercio electrónico participan los primeros como proveedores de bienes y servicios, mediante sus tiendas on-line que funcionan a través de páginas web, y los segundos, como los que reciben los contenidos publicados en dichas páginas web, pudiendo interactuar con ellas de acuerdo a las condiciones establecidas por la tienda on-line.

---

<sup>43</sup> Dicho servicio de búsqueda Whois es requerido por la ICANN a todas las entidades registradoras, sea las encargadas del registro de nombres de dominio bajo ccTLD (Código de País de Dominio de Nivel Superior) como la NIC.EC, que registra nombres de dominio en .EC, o del registro de nombres de dominio gTLD (Dominios de nivel superior genéricos) como GoDaddy, que registra nombres de dominio en .COM.

<sup>44</sup> GoDaddy, Internet: <https://www.godaddy.com/es?isc=goflla08&ci=>. Acceso: 21 de mayo del 2015.

Para la operación de un negocio electrónico, no basta sólo con la creación de un nombre de dominio, siguiendo los procedimientos mencionados en el punto anterior, sino que además se requiere el alojamiento del sitio web en un servidor o computador que permita el acceso a los usuarios conectarse a ella cuando lo requieran. Este servicio lo prestan los proveedores de hospedaje web o web hosting, o también podría ser brindado directamente por los ISPs. Al respecto la UNCTAD menciona en el trabajo citado en el presente, que:

*“Dentro de los servicios de acceso a Internet, un ISP puede proveer al cliente capacidad de almacenamiento suficiente para permitirle establecer su propia página Web, a ello se le conoce comúnmente como “servicio de alojamiento”<sup>45</sup>*

Dicho alojamiento web, o conocido como “web hosting” por su denominación en inglés, es el servicio que provee a los usuarios de Internet un sistema para poder almacenar información, imágenes, vídeo, o cualquier contenido accesible vía web. Por ello, cuando se habla de hosting se hace referencia al lugar que ocupa una página web, sitio web, sistema, correo electrónico, archivos etc. en internet, o más específicamente en un servidor que por lo general hospeda varias aplicaciones o páginas web.

El housing, en cambio, es una modalidad de alojamiento web destinado principalmente a grandes empresas y a empresas de servicios web, la cual consiste básicamente en vender o alquilar un espacio físico de un centro de datos (data-center) para que quien es propietario de un ordenador, coloque ahí el suyo, con el fin de que la empresa propietaria del centro de datos, le brinde corriente, conexión a Internet, seguridad, u otro servicio, pero el servidor y el hardware lo puede elegir el propietario del ordenador. La forma y condiciones de arrendamiento o venta de dicho espacio, se establecerían en los acuerdos entre el propietario del ordenador y el data center.

El término "housing" proviene de los países hispanohablantes y otros como Francia. Sin embargo en países de habla inglesa utilizan colocation, colocation center o también Co-Location<sup>46</sup>.

---

<sup>45</sup> División de Tecnología y Logística, UNCTAD. Ob. Cit. Pág. 9.

<sup>46</sup> Wikipedia. Internet: <http://es.wikipedia.org/wiki/Housing>. Acceso: 22 de mayo del 2015.

## 5. Comercio Electrónico

### 2.1. Consideraciones conceptuales.

Existen varias definiciones de comercio electrónico; sin embargo, la más común que se conoce es la que describe a la realización de actividades económicas que se llevan a cabo mediante medios electrónicos.

La vigente Ley de Comercio Electrónico, Firmas Electrónicas y Mensajes de Datos, expedida en el año 2002, establece en la disposición general novena, la cual contiene el glosario de términos de dicha ley, que comercio electrónico es “*toda transacción comercial realizada en parte o en su totalidad, a través de redes electrónicas de información*”<sup>47</sup>.

Por su parte, la Ley 527 de 1999 de Colombia, por medio de la cual se define y reglamenta el acceso y uso de los mensajes de datos, del comercio electrónico y de las firmas digitales, y se establecen las entidades de certificación en este país vecino, establece en su artículo 2 en el cual se incluyen ciertas definiciones, una respecto al comercio electrónico:

*“Comercio Electrónico: Abarca las cuestiones suscitadas por toda relación de índole comercial, sea o no contractual, estructurada a partir de la utilización de uno o más mensajes de datos o de cualquier otro medio similar. Las relaciones de índole comercial comprenden, sin limitarse a ellas, las siguientes operaciones: toda operación comercial de suministro o intercambio de bienes o servicios; todo acuerdo de distribución; toda operación de representación o mandato comercial; todo tipo de operaciones financieras, bursátiles y de seguros; de construcción de obras; de consultoría; de ingeniería; de concesión de licencias; todo acuerdo de concesión o explotación de un servicio público; de empresa conjunta y otras formas de cooperación industrial o comercial; de transporte de mercancías o de pasajeros por vía aérea, marítima y férrea, o por carretera;”*<sup>48</sup>

Sin perjuicio de considerar que lo detallado en la definición de la ley colombiana nos puede resultar útil para verificar el tipo de actividades que se podrían realizar utilizando medios electrónicos, creemos que la misma no constituye propiamente una definición, sino

---

<sup>47</sup> Disposición General Novena, Glosario de Términos. *Ley de Comercio Electrónico, Firmas Electrónicas y Mensajes de Datos (Ley No. 2002-67)*, Publicada en el Suplemento del Registro Oficial 557, 17-IV-2002.

<sup>48</sup> Ley 527 de 1999, Diario Oficial 43.673 del 21 de agosto de 1999.

que con ello se intentó incluir o ejemplificar las actividades comerciales que se podrían estructurar a partir de la utilización de uno o más mensajes de datos o de cualquier otro medio similar.

Por otro lado, una de las primeras definiciones dadas por el Treasury Paper de Estados Unidos sobre comercio electrónico, establecía que *“el comercio electrónico es la habilidad de realizar transacciones entre dos o más personas, involucrando el intercambio de bienes o servicios, mediante la utilización de herramientas y técnicas electrónicas”*<sup>49</sup>

Finalmente podemos citar la definición dada por H.E. Abrams y R. L. Doernberg sobre comercio electrónico, al señalarlo como *“el uso de la red informática para facilitar las transacciones que involucran la producción, la distribución, la venta y entrega de bienes y servicios, dentro del mercado”*<sup>50</sup>.

A las definiciones mencionadas, podemos diferenciarlas respecto el alcance sobre las transacciones que cada una detalla que se pueden realizar por redes informáticas o electrónicas; así, la definición de Abrams y Doernberg es más amplia e incluye, además del intercambio de bienes y servicios, las actividades que consistan en la producción y la distribución de los mismos.

Sin embargo, de las definiciones señaladas tanto en la normativa ecuatoriana y colombiana, como las de los autores citados, creemos que lo más importante es recalcar los dos elementos principales que caracterizan a esta actividad:

1. Constituye una transacción económica, sea cual fuere el alcance la misma; y
2. Dicha actividad es realizada a través de redes o medios electrónicos.

Consideramos más apropiado señalar que el comercio electrónico no es simplemente una actividad de “comercio” que utiliza las redes electrónicas, pues con ello estaríamos excluyendo a otro tipo de transacciones que no tendrían la condición de un “acto de comercio” de acuerdo con la normativa ecuatoriana, pero en los que también existe una

---

<sup>49</sup> Treasury Paper United States Department of the Treasury, Office of the Tax Police, November 1996, pág.9, citado por Rubén O. Asorey en “Tributación de los Negocios efectuados por medios electrónicos”, Buenos Aires, La Ley, 2005, pág. 5.

<sup>50</sup> H.E. Abrams y R. L. Doernberg, How Electronic Commerce Works, “St. Tax Notes”, No.13, 14 de julio de 1997, Pág. 123.

transacción económica. El Código de Comercio Ecuatoriano establece en su artículo 3 lo siguiente:

*“Son actos de comercio, ya de parte de todos los contratantes, ya de parte de alguno de ellos solamente (lo subrayado nos pertenece):*

*1.- La compra o permuta de cosas muebles, hecha con ánimo de revenderlas o permutarlas en la misma forma o en otra distinta; y la reventa o permuta de estas mismas cosas. Pertenecen también a la jurisdicción mercantil las acciones contra los agricultores y criadores por la venta de los frutos de sus cosechas y ganados, mas no las intentadas contra los comerciantes para el pago de lo que hubieran comprado para su uso y consumo particular, o para el de sus familias;*

*2.- La compra y la venta de un establecimiento de comercio, y de las acciones de una sociedad mercantil;*

*3.- La comisión o mandato comercial;*

*4.- Las empresas de almacenes, tiendas, bazares, fondas, cafés y otros establecimientos semejantes;*

*5.- El transporte por tierra, ríos o canales navegables, de mercaderías o de personas que ejerzan el comercio o viajen por alguna operación de tráfico;*

*6.- El depósito de mercaderías, las agencias de negocios mercantiles y las empresas de martillo;*

*7.- El seguro;*

*8.- Todo lo concerniente a letras de cambio o pagarés a la orden, aun entre no comerciantes; las remesas de dinero de una plaza a otra, hechas en virtud de un contrato de cambio, y todo lo concerniente a libranzas entre comerciantes solamente, o por actos de comercio de parte del que suscribe la libranza.*

*9.- Las operaciones de banco;*

*10.- Las operaciones de correduría;*

*11.- Las operaciones de bolsa;*

*12.- Las operaciones de construcción y carena de naves, y la compra o venta de naves o de aparejos y vituallas;*

*13.- Las asociaciones de armadores;*

*14.- Las expediciones, transportes, depósitos o consignaciones marítimas;*

*15.- Los fletamentos, préstamos a la gruesa y más contratos concernientes al comercio marítimo; y,*

*16.- Los hechos que producen obligación en los casos de averías, naufragios y salvamento<sup>51</sup>.*

Si revisamos las actividades antes mencionadas, podemos señalar que si fuere factible su realización mediante medios electrónicos, dichos actos de comercio se incluirían dentro del comercio electrónico. Una de las actividades comerciales de las señaladas, que ha ingresado al comercio electrónico rápidamente gracias al desarrollo de las tecnologías y de las facilidades que éstas les brindan para su establecimiento, ya sea por el bajo costo de su operación en relación con el montar un establecimiento físico, o por la facilidad para acceder a un mayor público consumidor, son los almacenes o tiendas virtuales.

Dichas operaciones son factibles gracias a la facilidad que otorgan las tecnologías de la información, lo cual es otra característica esencial del comercio electrónico: la posibilidad de que las ofertas de productos, su venta, compra, pago, producción, entre otros, pueda realizarse utilizando las redes electrónicas.

Como lo mencionamos en el punto anterior, la utilización de los medios electrónicos ha facilitado la comunicación a distancia de las personas, lo cual permite que un sujeto domiciliado en un país, pueda comunicarse con otro ubicado en cualquier parte del mundo. Los medios electrónicos utilizados para las telecomunicaciones pueden ser varios; sin embargo, la red de internet ha permitido que los sujetos distantes, puedan comunicarse, intercambiar información y llegar acuerdos comerciales con mayor rapidez, facilidad, claridad, y de forma más económica, pues a través de esta infraestructura de comunicaciones, las partes pueden compartir imágenes, videos, información, mensajes de texto, etc. en cuestión de segundos.

Considerando las facilidades que brinda esta red de comunicación que es la internet, los usuarios que cuenten con una dirección IP (la cual como lo indicábamos podría ser asignada de forma dinámica por un proveedor de servicios de internet), podrían comunicarse por este medio con otros usuarios, utilizando los sistemas de transmisión por cables, radio o satélite, con el fin de transmitir cualquier clase de datos, tengan o no un componente económico; sin embargo, en el presente trabajo, al ser motivo de estudio el

---

<sup>51</sup> Codificación del Código de Comercio publicado en el Suplemento del Registro Oficial 1202, del 20 julio de 1960.

comercio electrónico, nos referiremos en general a las transacciones electrónicas que sí tiene un componente económico.

Además de aquellos usuarios de internet que transmiten o reciben contenidos a título personal por esta red de comunicaciones, existen también, como lo indicábamos, los usuarios que proveen contenidos, como las páginas Web en las que se llevan a cabo transacciones remuneradas o no; y es precisamente la interacción entre estos dos usuarios de internet lo genera las actividades de comercio electrónico más comunes.

Así, un usuario conectado a la red de internet, en la cual accede a una página web para adquirir un bien o servicio, genera que el primero se constituya en consumidor de un bien o servicio que provee otro usuario de internet, propietario de la página web. Las transacciones comerciales que se podrían llevar a cabo por esta red de internet, mediante la interacción de estos usuarios, podrían ser de varios tipos; sin embargo, podríamos señalar a dos categorías principales de comercio electrónico que éstos realizan: la comercialización electrónica de bienes materiales; y la comercialización de contenidos digitalizados o inmateriales.

Charles E. MacLure Jr describe tres categorías de comercio electrónico: “*a) el uso de los medios electrónicos para la venta de bienes materiales; b) la venta de contenidos digitalizados, y c) el acceso a internet y a las telecomunicaciones*”<sup>52</sup>.

Considerando que de acuerdo a las definiciones dadas anteriormente sobre comercio electrónico, éste constituye una transacción comercial realizada en parte o en su totalidad, *a través* de redes electrónicas, no consideraremos en el presente trabajo a la tercera categoría de comercio electrónico establecida por MacLure Jr, como precisamente una categoría de comercio electrónico, sino como un servicio relacionado que permite la accesibilidad a tal actividad. Así también, pues el acceso a internet y a las telecomunicaciones, generalmente no se realiza entre usuarios de internet, sino entre un ISP y los usuarios.

---

<sup>52</sup> Charles E. MacLure Jr y Giampolo Corabi, “La tributación sobre el comercio electrónico: objetivos económicos, restricciones tecnológicas y legislación tributaria”, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 2000. Pág. 83.

Respecto a los tipos de transacciones que podrían realizarse mediante la red de internet, la comercialización electrónica de bienes materiales utiliza ciertamente medios de transporte convencionales en la entrega del producto adquirido por un consumidor utilizando esta red, mientras que en la comercialización de contenidos digitalizados o inmateriales, se pueden utilizar también los servicios de las redes para la entrega del producto, pudiendo descargar el consumidor el producto en sus ordenadores después de su pago (el cual también puede realizarse mediante internet).

Como ya lo señalamos, internet no solo sirve para el intercambio de bienes y servicios, es decir no solo es un medio para realizar el comercio electrónico, sino que es una red por medio de la cual se transmiten cualquier clase de datos, como acceso a información educativa, cultural, de entretenimiento, envío de correos electrónicos o cualquier otra actividad que no tenga componente económico; así también, debemos señalar que el comercio electrónico no solo se realiza mediante la red de internet, sino que también puede efectuarse mediante otras redes informáticas. Por ello, la OCDE ha establecido un concepto amplio sobre el comercio electrónico que incluye a todas las transacciones realizadas por redes informáticas, al definirlo como:

*“Una transacción electrónica consiste en la compra o venta de bienes o servicios, sea entre negocios, hogares, individuos, gobiernos u otras organizaciones públicas o privadas, que se llevan a cabo a través de redes informáticas. Los pedidos de bienes y servicios se ordenan vía esas redes de comunicaciones, pero el pago y entrega final de los mismos se da en línea o en el mundo real”<sup>53</sup>*

En el trabajo citado anteriormente realizado por la UNCTAD, se señala que otro tipo de red utilizada en las transacciones electrónicas es EDI, un mecanismo diseñado para lograr la transmisión de datos de negocios en un formato estandarizado de computadora a computadora<sup>54</sup>, los cuales son generalmente utilizados entre corporaciones; no obstante, dado el contenido limitado que es enviado por estas redes, no consideramos incluir un análisis de éstas en el presente trabajo.

Considerando lo señalado, podríamos concluir diciendo que el comercio electrónico es una transacción comercial realizada mediante redes informáticas, que usualmente es la red de

---

<sup>53</sup> Citado por la División de Tecnología y Logística de la UNCTAD. Ob. Cit. Pág. 7..

<sup>54</sup> División de Tecnología y Logística, UNCTAD. Ob. Cit. Pág. 10.

internet, en donde el consumidor conectado a la red, accede a una página web del proveedor, para adquirir un bien o servicio.

## **2.2. Creación y operación de una tienda on-line: revisión general**

Un proveedor de bienes y servicios que desee comercializar éstos mediante internet, requiere de una página web, la cual le permitirá exhibir sus productos a los posibles consumidores. La creación de un sitio web consta de varios pasos, algunos de los cuales ya los revisamos en el punto anterior de este capítulo.

El comercializador podría empezar por la obtención de un nombre de dominio que le permita identificarse ante el público, como por ejemplo: [www.amazon.com](http://www.amazon.com), que es el nombre de dominio que identifica a la tienda on-line estadounidense Amazon. Dicho nombre de dominio debería solicitarlo ante las diferentes entidades registradoras autorizadas.

Como lo indicábamos anteriormente, los nombres podrían registrarse bajo ccTLD (Código de País de Dominio de Nivel Superior) como .EC, por ejemplo: [www.regaloscritina.com.ec](http://www.regaloscritina.com.ec); o bajo gTLD (Dominios de nivel superior genéricos) como .COM, por ejemplo: [www.regaloscritina.com](http://www.regaloscritina.com), siempre que no contravengan las políticas de registro o asignación de nombres que establezca la IANA.

El Registro de Nombres de Dominio bajo el ccTLD .EC, es administrado por NIC.EC, entidad que establece que para realizar el registro de un nombre de dominio primero se debe verificar en la herramienta de consulta o Whois si el dominio ha sido previamente registrado o si está disponible. Ingresando a este servicio, aparecerá como disponible el nombre seleccionado bajo las diferentes clasificaciones de segundo nivel que no hayan sido previamente registradas. En caso de estar disponible el nombre, el registro podría ser otorgado una vez aceptadas en línea las condiciones de dicho registro que establezca la NIC.EC en el acuerdo de registro disponible en su misma página.

Otra opción es registrarse a través de un intermediario, como un Proveedor de servicios de Internet (ISP), empresa de alojamiento web, o una entidad que desarrolle cualquier tipo de servicios informáticos. En este caso es importante considerar la persona o entidad que

figuraría como registrante del nombre de dominio, con el fin de determinar los derechos y obligaciones que tendría el intermediario en relación con el nombre a registrarse.

Adicional al nombre de dominio, la empresa que quisiera comercializar sus productos mediante internet, debería desarrollar y diseñar su página web, lo cual lo puede realizar mediante un proveedor de servicios informáticos o diseñadores de páginas. Esta página será la imagen con la que la tienda se presente en la red. Además, como lo señalábamos en el punto 1.4 de este trabajo, se deberá adquirir un servicio de alojamiento de la página web o hosting, con el fin de que la página pueda ser vista por los usuarios en internet.

Una vez creada la página web, los propietarios de dicha tienda virtual podrían implementar sistemas de pago electrónico que permitan a los usuarios realizar la compra de sus productos directamente desde su página, o establecer la posibilidad de pago mediante otras alternativas. Al igual que un establecimiento físico, los dueños de una tienda virtual podrían facilitar a sus compradores diferentes modalidades de pago como: transferencias bancarias, pago contra entrega de productos, pago con tarjetas de crédito, cheques, etc. Al respecto, la red de Agencias para el Fomento de la Innovación Comercial<sup>55</sup> (AFIC), de la Comunidad Valenciana, en España, en su portal web ejemplifica algunos métodos de pago que pueden ser utilizados en el comercio electrónico:

- Métodos de pago electrónico: Tarjeta bancaria, dinero electrónico, cheques y órdenes de pago electrónicas, pagos mediante móvil.
- Sistemas de pago en Internet: PayPal, E-Gold, Storm Pay, Skrill (antes "Money Bookers")<sup>56</sup>

### **2.3 Regulación y validez de Mensajes de Datos.**

La disposición general novena de la Ley de Comercio Electrónico, Firmas electrónicas y Mensajes de Datos, establece una definición de mensajes de datos señalando que:

---

<sup>55</sup> La red AFIC, coordinada desde la Dirección General de Comercio y Consumo de la Consellería de Economía, Industria, Turismo y Empleo, es un instrumento mediante el cual, la Generalitat Valenciana, en colaboración con la Administración Local, está impulsando el proceso de modernización y ordenación del comercio local. Internet: <http://www.portaldelcomerciante.com/es/articulo/la-red-afic>. Acceso: 22 de mayo de 2015.

<sup>56</sup> Generalitat Valenciana, Internet: <http://www.portaldelcomerciante.com/es/articulo/medios-pago-electronico#N1>. Acceso: 22 de mayo del 2015.

*“Es toda información creada, generada, procesada, enviada, recibida, comunicada o archivada por medios electrónicos, que puede ser intercambiada por cualquier medio. Serán considerados como mensajes de datos, sin que esta enumeración limite su definición, los siguientes: documentos electrónicos, registros electrónicos, correo electrónico, servicios web, telegrama, télex, fax e intercambio electrónico de datos”<sup>57</sup>.*

Considerando dicha definición, podríamos indicar que los mensajes de texto, imágenes, videos, animaciones, etc., creados o procesados por medios electrónicos, y que puedan ser enviados por el emisor al receptor mediante cualquier medio electrónico, serían considerados mensajes de datos, los cuales, de conformidad con el artículo 2 de la citada ley, tienen igual valor jurídico que los documentos escritos<sup>58</sup>. Este sistema de transmisión de información ha sido posible gracias al desarrollo de las telecomunicaciones, pues actualmente los mensajes de datos reemplazan las anteriores técnicas de comunicación basadas en papel, por técnicas basadas en métodos electrónicos.

Por otro lado, los artículos 6 y 7 de la Ley de Comercio Electrónica reconocen la validez de un mensaje de datos, el cual puede reemplazar a un documento escrito y ser también válido. Dichos artículos en su parte pertinente señalan:

*“Art. 6.- Información escrita.- Cuando la Ley requiera u obligue que la información conste por escrito, este requisito quedará cumplido con un mensaje de datos, siempre que la información que éste contenga sea accesible para su posterior consulta.”*

*Art. 7.- Información original.- Cuando la Ley requiera u obligue que la información sea presentada o conservada en su forma original, este requisito quedará cumplido con un mensaje de datos, si siendo requerido conforme a la Ley, puede comprobarse que ha conservado la integridad de la información, a partir del momento en que se generó por primera vez en su forma definitiva, como mensaje de datos.*

---

<sup>57</sup> Disposición General Novena, Glosario de Términos. “Ley de Comercio Electrónico, Firmas Electrónicas y Mensajes de Datos (Ley No. 2002-67)”, Publicada en el Suplemento del Registro Oficial 557, 17-IV-2002.

<sup>58</sup> Art. 2.- Reconocimiento jurídico de los mensajes de datos.- Los mensajes de datos tendrán igual valor jurídico que los documentos escritos. Su eficacia, valoración y efectos se someterá al cumplimiento de lo establecido en esta Ley y su reglamento.

*(...) Por acuerdo de las partes y cumpliendo con todas las obligaciones previstas en esta Ley, se podrán desmaterializar los documentos que por ley deban ser instrumentados físicamente.(...) (lo subrayado nos pertenece)<sup>59</sup>.*

La definición de mensaje de datos señalada en esta ley, ejemplifica como un mensaje de datos a los documentos electrónicos y servicios web, por lo que consideramos que la información constante en la red de internet, o cualquier documento generado en medios electrónicos, que se transmita por redes electrónicas a cualquier usuario, tengan o no un componente económico, debe tener el mismo valor jurídico que un documento escrito.

La Administración Tributaria no se ha quedado atrás en reconocer la validez de los mensajes de datos. Actualmente los contribuyentes pueden utilizar medios electrónicos para realizar sus declaraciones de impuestos por internet, siendo considerada la declaración electrónica con el mismo valor jurídico que una declaración física, así lo señala expresamente el artículo 7 de la Resolución del NAC-0010:

*“Art. 7.- Admisibilidad como prueba de las declaraciones electrónicas.- Para todos los efectos jurídicos, las declaraciones electrónicas presentadas a través de la página web del Servicio de Rentas Internas equivaldrán a las declaraciones físicas en papel.(...)”<sup>60</sup>*

Sin embargo es importante mencionar que actualmente casi todas las declaraciones de impuestos y anexos se presentan por internet, con unas pocas excepciones. Así también, la Administración Tributaria ha reconocido la validez de los mensajes de datos de comprobantes de venta, retención y documentos complementarios. Al respecto la Resolución No. NAC-DGERCGC09-00288, establece:

*“Art. 1.- Los sujetos pasivos de tributos podrán emitir como “mensajes de datos” conforme la definición de la “Ley de Comercio Electrónico, Firmas Electrónicas y Mensajes de Datos”, los siguientes comprobantes de venta, documentos complementarios y comprobantes de retención:*

- a) Facturas;*
- b) Guías de remisión;*
- c) Notas de crédito;*

---

<sup>59</sup> Art. 6 y 7 Ley de Comercio Electrónico, Firmas Electrónicas y Mensajes de Datos, Ob. Cit.

<sup>60</sup> Resolución NAC-0010, publicada en el Registro Oficial 9 del 28 de enero del 2003.

- d) *Notas de débito; y,*
- e) *Comprobantes de retención.(...)*<sup>61</sup>

La emisión de estos comprobantes como mensajes de datos incluso se ha convertido en una obligación para ciertos contribuyentes, por ejemplo para las sociedades emisoras y administradoras de tarjetas de crédito, instituciones financieras, contribuyentes especiales que realicen actividades económicas correspondientes al sector telecomunicaciones, entidades públicas, notarios, entre otras<sup>62</sup>.

En base a lo señalado, podríamos concluir que los mensajes de datos son intercambios de comunicaciones electrónicas, las cuales tienen la misma validez jurídica que los documentos físicos, y tienen como fin transmitir información que puede o no tener un componente económico. Si dichos intercambios de comunicaciones electrónicas tienen un fin de lucro, podríamos decir que dichos mensajes de datos están siendo utilizados en el comercio electrónico.

## **2.4 La contratación electrónica y telemática**

El comercio electrónico generalmente se relaciona con actividades que tengan como fin generar un beneficio económico, de esta manera podemos considerar que las relaciones que se den entre las partes que participan en una transacción electrónica, generaran efectos jurídicos, pues por un lado el consumidor que ha solicitado un bien o servicio por internet se obliga al pago de su precio al proveedor del producto, por otro, éste se obliga con el consumidor a entregar dicho producto en las características solicitadas por el primero; por ello, es importante establecer reglas y conceptos claros.

Dichas reglas se establecerían mediante un contrato el cual no necesariamente debe constar por escrito o contar con alguna formalidad especial, pues si consideramos que un contrato se forma únicamente con el concurso real de las voluntades<sup>63</sup>, podría darse el caso de que

---

<sup>61</sup> Resolución NAC-DGERCGC09-00288, publicada en el Registro Oficial 585 del 7 de mayo 2009.

<sup>62</sup> Resolución NAC-DGERCGC13-00236 publicada en el Registro Oficial 956, del 17 de mayo del 2013 y la Resolución NAC-DGERCGC14-00157, publicada en el Suplemento del Registro Oficial 215 del 31 de marzo del 2014, y Resolución NAC-DGERCGC15-00000004 del Suplemento del Registro Oficial 414, del 12 de enero del 2015.

<sup>63</sup> Art. 1453.- Las obligaciones nacen, ya del concurso real de las voluntades de dos o más personas, como en los contratos o convenciones; ya de un hecho voluntario de la persona que se obliga, como en la aceptación de una herencia o legado y en todos los cuasicontratos; ya a consecuencia de un hecho que ha inferido injuria

una manifestación de voluntad sea expresada verbalmente y generar obligaciones para las partes sin necesidad de contar con un documento de respaldo. No obstante, al no realizarse el comercio electrónico de forma presencial, las condiciones del mismo así como su consentimiento, sí deberían constar por escrito y de forma clara, lo cual se realizaría utilizando “mensaje de datos”.

La Ley de Comercio Electrónico establece que los contratos electrónicos son totalmente válidos, pues al respecto señala:

*“Art. 45.- Validez de los contratos electrónicos.- Los contratos podrán ser instrumentados mediante mensajes de datos. No se negará validez o fuerza obligatoria a un contrato por la sola razón de haberse utilizado en su formación uno o más mensajes de datos”.*

Adicionalmente, el Código Civil establece en su artículo 1454, que contrato o convención *“es un acto por el cual una parte se obliga para con otra a dar, hacer o no hacer alguna cosa. Cada parte puede ser una o muchas personas.”*<sup>64</sup>. De ello podemos deducir que, si en una transacción económica, ambas partes se obligan para con la otra a dar, hacer o no hacer una cosa, se genera un acuerdo de voluntades, y consecuentemente, la obligación de cada parte de cumplir lo ofrecido. Si ambas partes se obligan con la otra a realizar alguna cosa, se configuraría un contrato bilateral, según lo señala el artículo 1455 del Código Civil:

*“Art. 1455.- El contrato es unilateral cuando una de las partes se obliga para con otra, que no contrae obligación alguna; y bilateral, cuando las partes contratantes se obligan recíprocamente.”*

Al respecto Fernando Vélez: *“Puede decirse que es la voluntad del hombre la única fuente de las obligaciones, y que esa voluntad se manifiesta con la concurrencia de dos, como en los contratos...”*<sup>65</sup>

---

o daño a otra persona, como en los delitos y cuasidelitos; ya por disposición de la ley, como entre los padres y los hijos de familia. Código Civil, Suplemento del Registro Oficial 46, 24-VI-2005.

<sup>64</sup> Art. 1454, Código Civil, Suplemento del Registro Oficial 46, 24-VI-2005

<sup>65</sup> Fernando Vélez, “Estudio sobre el Derecho Civil Colombiano”, 2da.Edición, Imprenta, París - América, París, Tomo VI, Pág. 3

Si consideramos las disposiciones de la normativa y doctrina citadas, y aplicamos estas al comercio electrónico, podríamos decir que al momento en que el oferente de productos vía electrónica y un consumidor, llegan a un acuerdo sobre la compra-venta de un producto, se configura un contrato entre dichas partes, y consecuentemente se generan obligaciones jurídicas.

El Doctor Davara Rodriguez da una definición al contrato electrónico señalando que "*... es aquel que se realiza mediante la utilización de algún elemento electrónico cuando este tiene, o puede tener una incidencia real y directa sobre la formación de la voluntad o el desarrollo o interpretación futura del acuerdo.*"<sup>66</sup> De dicha definición se desprende que un contrato electrónico requiere la formación de la voluntad de las partes que realizan la transacción electrónica, para la configuración de un acuerdo entre ellas.

Sin perjuicio de lo señalado anteriormente, debemos considerar que en contratos electrónicos, la formación de la voluntad de las partes se dará de manera distinta a la establecida en un contrato tradicional en la que las partes podrían estar presentes durante el acuerdo, pues es precisamente la comunicación a distancia que facilitan las redes electrónicas, lo que caracteriza al comercio electrónico; sin embargo, los elementos que debería tener el contrato electrónico para su validez, deberían ser los mismos exigidas para la validez de los contratos tradicionales. El artículo 1461 del Código Civil señala:

*"Art. 1461.- Para que una persona se obligue a otra por un acto o declaración de voluntad es necesario:*

*Que sea legalmente capaz;*

*Que consienta en dicho acto o declaración, y su consentimiento no adolezca de vicio;*

*Que recaiga sobre un objeto lícito; y,*

*Que tenga una causa lícita."*

Respecto a la capacidad de las personas para contratar, el artículo 1462 de dicho código establecen que toda persona es legalmente capaz, excepto las que la ley declara incapaces. Por su parte el Código de Comercio establece en el artículo 6: "toda persona que, según las disposiciones del Código Civil, tiene capacidad para contratar, la tiene igualmente para

---

<sup>66</sup> Miguel Ángel Davara Rodríguez, "Manual de Derecho e Informática", 3ª Ed, Ed. Aranzadi, Pamplona, Septiembre 2001, pp. 171.

ejercer el comercio”; y que las únicas personas que no podrían comerciar, serían las establecidas en el artículo 7 de dicho Código, es decir:

*“1o.- Las corporaciones eclesiásticas, los religiosos y los clérigos.*

*2o.- Los funcionarios públicos a quienes está prohibido ejercer el comercio por el Art. 242 (266) del Código Penal, salvo las excepciones establecidas en el mismo artículo.*

*3o.- Los quebrados que no hayan obtenido rehabilitación”.*<sup>67</sup>

De la normativa citada anteriormente, podemos concluir que cualquier persona que interviniere en una transacción electrónica sería capaz para llegar a un acuerdo sobre la compra de bienes o servicios, a menos que la normativa civil o comercial lo declare incapaz. No obstante, al realizarse el comercio electrónico entre sujetos domiciliados a distancia, que se comunican entre sí mediante medios electrónicos, la determinación de la capacidad de las personas podría resultar difícil pues podría darse el caso que en alguna transacción comercial interviniere una persona incapaz de acuerdo con la normativa civil o comercial, sin que el otro sujeto que si fuere capaz pudiera identificarlo.

Por otro lado, para que exista el vínculo jurídico entre las partes que intervienen en una transacción electrónica, debería existir su consentimiento, el cual no debe adolecer de vicios. Dichos vicios, según el artículo 1467 del Código Civil, son el error, la fuerza y el dolo, es decir que si el consentimiento de una persona fuere dado con error, por ejemplo si el vendedor entendiese vender cierta cosa determinada, y el comprador entendiese comprar otra, o la venta se realizare con engaño de su proveedor, generaría que el mismo adoleciera de vicios, y por lo tanto, no nacería la obligación; sin embargo, en el comercio electrónico, por las características de este tipo de transacciones, los vicios en el consentimiento podrían darse de forma recurrente si los compradores no fueren cuidadosos en revisar las características del producto que estuvieren adquiriendo.

Por último, el contrato electrónico debería recaer sobre un objeto lícito y tener una causa lícita, es decir que los bienes que se transfieran por medios electrónicos no contravengan el derecho público ecuatoriano, y la causa por la cual se adquiere un bien o servicio no estuviere prohibida por la ley, o fuere contraria a las buenas costumbres o el orden público, situaciones que en el comercio electrónica resultan muy difíciles de controlar, pues puede

---

<sup>67</sup> Código de Comercio publicado en el Suplemento del Registro Oficial 1202, 20 de agosto 1960.

darse el caso que usuarios de internet adquirieran bienes o servicios cuyo consumo está prohibido en el Ecuador, por ejemplo el ingresar a una página de apuestas o casinos electrónicos.

Considerando que los elementos que debería tener un contrato para su validez, resultan difíciles de aplicar y controlar en el comercio electrónico, creemos que las transacciones económicas que se realicen mediante redes informáticas, deberían utilizar ciertos mecanismos que eviten que las partes objeten el consentimiento dado en dichas transacciones, como por ejemplo, que se provea de información clara y completa de los bienes y productos ofertados para evitar errores en las compras, o que se establezcan procedimientos con los cuales se logre identificar a los posibles compradores de los bienes y servicios. Además, los gobiernos deberían establecer mecanismos de protección a los consumidores, con el fin de evitar posibles fraudes o estafas generadas en el uso de redes electrónicas.

## **6. Impuestos al Comercio Electrónico**

### **3.1. Comercio electrónico como materia imponible**

Desde la creación del comercio electrónico se ha hablado mucho sobre los efectos tributarios que genera. Entre las preocupaciones que ha ocasionado esta actividad a las administraciones tributarias podemos mencionar: la dificultad de identificación de la ubicación de las rentas y sus perceptores, el valor y la naturaleza de la actividad económica, lo cual complica el cobro de los impuestos que se generarían de acuerdo a cada actividad, la doble imposición, y la posible evasión o defraudación fiscal.

Si bien por un lado los gobiernos intentaban incentivar las actividades realizadas por medios electrónicos como una política ligada al desarrollo económico y social, por otro las autoridades fiscales se enfrentaban a un gran desafío sobre la recaudación tributaria de los impuestos que generaren de dicha actividad, así como el control en el cumplimiento de las obligaciones tributarias formales de sus actores. Al respecto Jeffrey Owens mencionó en un trabajo realizado a finales del siglo pasado, que el desafío de la Administración Tributaria en el siglo XXI consistiría en maximizar los incrementos potenciales de

eficiencia que proporciona internet, y al mismo tiempo proteger su base recaudadora o base imponible sin obstaculizar el desarrollo de estas nuevas tecnologías.<sup>68</sup>

Por otro lado, desde el siglo pasado se planteó la posibilidad de crear alguna clase de tributo al comercio electrónico, considerando un impuesto por el simple acceso a internet a través del modem, por el tiempo de uso de conexión, o por el número de bits transmitidos<sup>69</sup>. De estas propuestas la que más se conoció fue la de gravar el comercio electrónico por el número de bits transmitidos por sus usuarios, denominándolo “bit tax”.

El bit tax fue diseñado por el economista ARTHUR CORDELL, y pretendía gravar las transacciones que se producen a través de las redes electrónicas, midiendo la cantidad de bits emitidos. Consistía en la creación de un nuevo impuesto que tenía como fin sustituir el sistema de impuestos indirectos previstos para bienes tangibles<sup>70</sup>. El sujeto pasivo iba a ser el usuario de internet, y el receptor de red actuaría como agente de retención del impuesto, su hecho imponible consistía en la transmisión de cualquier tipo de información a través del ciberespacio, y la base imponible, como ya lo señalamos, sería determinada por el número de bits transmitidos; no obstante, dicha propuesta no tuvo buena acogida pues este impuesto no consideraba ciertos principios tributarios como: la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, el principio de neutralidad del comercio electrónico, pues con él se diferenciaba al comercio electrónico de los métodos tradicionales del comercio, así como que no perseguía los fines tributarios establecidos en los diferentes regímenes impositivos<sup>71</sup>.

En sentido opuesto, se conoce que existieron ciertas opiniones sobre la no sujeción del internet a ninguna soberanía ni norma estatal, lo cual incluiría que sus operaciones no estuvieran gravadas con ningún impuesto al no estar sujetas a una soberanía tributaria. Uno de los propulsores dedicados a preservar y ampliar la libertad en el ciberespacio, es John Perry Barlow, conocido por su autoría del documento: "Una declaración de la Independencia del Ciberespacio", en la cual declara al ciberespacio “*naturalmente*

---

<sup>68</sup> Jeffrey Owens, “El Inspector financiero llega al espacio cibernético”, Hacienda Pública Española, núm. 144, 1998, Pág. 131.

<sup>69</sup> Luis María Carzorla Prieto y Pablo Chico de la Cámara, “Los impuestos en el Comercio Electrónico”, Editorial Aranzadi, Navarra, 2001. Pág. 32.

<sup>70</sup> A. CORDELL. “New taxes for a New Economy”, Government Information in Canada/ Information gouvernementale au Canada, num 42, vol. 26. 1996.

<sup>71</sup> Luis María Carzorla Prieto y Pablo Chico de la Cámara. Ob. Cit. Pág. 33-34.

*independiente de las tiranías que tratan de imponer sobre nosotros .... Sus conceptos jurídicos de propiedad, expresión, identidad, movimiento y contexto no se aplican a nosotros. Ellos están basados en elementos físicos. No hay elementos físicos aquí* <sup>72</sup>.

Dichas concepciones sobre la creación de un nuevo tributo al comercio electrónico o sobre la no sujeción impositiva a esta actividad, han tenido varias críticas respecto a la violación de principios y fines tributarios, por lo cual ninguna ha tenido mayor relevancia. Al respecto, nosotros consideramos que no sería necesaria la implementación de un nuevo impuesto a las actividades económicas realizadas por medios electrónicos, pues éstas, si bien han sido desarrolladas gracias al avance de las tecnologías, siguen siendo operaciones entre sujetos cuyos acuerdos comerciales generarían efectos jurídicos, los cuales podrían ser sujetos a imposición considerando los impuestos establecidos en nuestro ordenamiento jurídico. Nuestro régimen tributario no considera al comercio electrónico como una nueva materia imponible.

### **3.2. Impuestos que se generarían en el comercio electrónico**

Como ya lo mencionamos en el punto anterior, nuestro ordenamiento jurídico no ha incluido un nuevo tipo impositivo sobre el comercio electrónico, ni ha considerado exoneraciones especiales por el desarrollo de esta actividad sobre los tipos impositivos vigentes en nuestro régimen tributario; por ello, al verificarse una actividad de comercio electrónico, deberíamos analizar los presupuestos de hecho que configuran cada tributo, con el fin de identificar si las actividades económicas realizadas por medios electrónicos que constituyen el comercio electrónico, se encuentran o no gravadas.

Actualmente, en nuestro ordenamiento jurídico existen impuestos que gravan el consumo, la renta, las actividades económicas, las salidas de divisas, la propiedad, así como los impuestos reguladores, etc. Los impuestos más comunes son: el Impuesto a la Renta, el Impuesto al Valor Agregado (IVA), el Impuesto a los Consumos Especiales (ICE), el Impuesto a la Salida de Divisas (ISD), el Impuesto Predial, el Impuesto de Patente y el Impuesto 1.5 por mil que grava las actividades económicas realizadas en un determinado cantón, entre otros.

---

<sup>72</sup> John Perry Barlow, Declaración de Independencia del Ciberespacio, Davos, Suiza, 8 de febrero de 1996.

Respecto a los impuestos al consumo podemos incluir entre ellos al IVA e ICE, en el cual el primero grava al valor de la transferencia de dominio o a la importación de bienes muebles de naturaleza corporal, en todas sus etapas de comercialización, así como a los derechos de autor, de propiedad industrial y derechos conexos; y al valor de los servicios prestados<sup>73</sup>; mientras que el segundo como su nombre lo indica, constituye un impuesto a consumos “especiales”<sup>74</sup>.

Cuando nos referimos a los impuestos que gravan las actividades económicas, hacemos referencia a las actividades comerciales, industriales, financieras, inmobiliarias y profesionales, que un determinado sujeto realiza de forma *permanente* en una determinada *jurisdicción cantonal*, los cuales son recaudados por las respectivas Autoridades Tributarias de las Municipalidades Cantonales. Estos impuestos son el Impuesto de Patente y del 1,5 por mil sobre los activos totales.

También existen otros tipos impositivos que gravan la propiedad, como el Impuesto Predial Urbano o Rural y el Impuesto a la Propiedad de los Vehículos Motorizados, otros que gravan la salida de divisas o transferencias y pagos al exterior de cualquier tipo, que es Impuesto a la Salida de Divisas, otros que gravan actividades específicas que tienen un fin extra fiscal, como el Impuesto Ambiental a la Contaminación Vehicular (IACV) que grava la contaminación del ambiente producida por el uso de vehículos motorizados de transporte terrestre, entre otros.

Adicionalmente, existe el Impuesto a la Renta global que grava la generación de rentas provenientes de fuente ecuatoriana, o extranjera obtenida por contribuyentes domiciliados en el país, sea que se originen en el trabajo, el capital o de forma mixta<sup>75</sup>. Este impuesto lo analizaremos más adelante con el fin de identificar si las actividades de comercio electrónico cumplen con el presupuesto de hecho que configuraría este tributo. Así también, analizaremos las dificultades que experimenta la Administración Tributaria en la recaudación del Impuesto a la Renta generado por el ejercicio de estas actividades.

---

<sup>73</sup> Art. 52.- Objeto del impuesto.- Se establece el Impuesto al Valor Agregado (IVA), que grava al valor de la transferencia de dominio o a la importación de bienes muebles de naturaleza corporal, en todas sus etapas de comercialización, así como a los derechos de autor, de propiedad industrial y derechos conexos; y al valor de los servicios prestados, en la forma y en las condiciones que prevé esta Ley de Régimen Tributario Interno, publicada en el Suplemento del Registro Oficial 463 del 17 noviembre 2004.

<sup>74</sup> Art. 75 y siguientes de la Ley de Régimen Tributario Interno. Ob. Cit.

<sup>75</sup> Arts. 1 y 2 de la Ley de Régimen Tributario Interno. Ob. Cit.

## CAPÍTULO II

### RÉGIMEN DEL IMPUESTO A LA RENTA EN EL ECUADOR

El régimen tributario del sistema ecuatoriano se compone de un conjunto de normas, principios y parámetros por los que se debe regir el Estado ecuatoriano para regular la imposición de las actividades económicas y relaciones jurídicas que se produzcan dentro de su soberanía, o incluso fuera de ella, siempre que tengan incidencia y relación con los tipos impositivos que regula.

Uno de los principales tipos impositivos establecidos en el Estado Ecuatoriano es el Impuesto a la Renta, el cual conforme la normativa tributaria, grava la renta global considerada como los ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos a título gratuito o a título oneroso provenientes del trabajo, del capital o de ambas fuentes; así como los ingresos obtenidos en el exterior por personas o sociedades domiciliadas en el Ecuador<sup>76</sup>.

Para la aplicación de éste y los demás tipos impositivos vigentes en el Ecuador, la Administración Tributaria debería considerar, previo a la aplicación de la normativa tributaria, los principios y finalidades del régimen tributario, establecidos de forma expresa en nuestra carta magna, y en las demás fuentes del derecho tributaria y financiero que han sido instituidos por diferentes organismos internacionales o doctrina.

Por otro lado, el régimen tributario ecuatoriano debería constituir un verdadero *sistema* tributario en donde las normas materiales respecto a las características de un tipo impositivo, guarden relación y se vinculen de forma directa con las normas que establezcan obligaciones tributarias formales a los contribuyentes, con el fin de que éstos puedan cumplir con sus obligaciones ante la Administración Tributaria de forma correcta. Además, dichas normas deberían ser aplicadas, teniendo en cuenta los fines para las cuales fueron creadas, y considerar su significación económica. Por ello, al analizar el Impuesto a la Renta vigente en el Ecuador, deberíamos considerar el fin y la significación económica que tienen sus normas, al aplicarlas para verificar el presupuesto de hecho de este tributo en las actividades de comercio electrónico.

---

<sup>76</sup> Art. 2, Ley de Régimen Tributario Interno. Ob. Cit.

# 1. El Régimen tributario ecuatoriano

## 1.1. Consideraciones constitucionales del régimen

El régimen tributario ecuatoriano constituye un mecanismo para la obtención de ingresos del Estado así como también un instrumento de aplicación de la política económica que debe implementarse en el mismo<sup>77</sup>; en virtud de ello, no podríamos analizar al régimen tributario de nuestro país, sin relacionarlo con las condiciones sociales y económicas de la población ecuatoriana, ya que es sobre ésta que se implementarán los mecanismos que el gobierno utilizará para regular los aspectos del sistema económico.

En base a ello, debemos considerar que el régimen tributario, al ser un instrumento de política económica, forma parte de la política fiscal del país, la cual tiene relación con los ingresos y el gasto público. Dicha política fiscal debería ser considerada por los órganos administrativos al momento de generar dichos ingresos o de disponer de fondos públicos. Al respecto, el artículo 285 de la Constitución de la República del Ecuador señala:

*“Art. 285.- La política fiscal tendrá como objetivos específicos:*

- 1. El financiamiento de servicios, inversión y bienes públicos.*
- 2. La redistribución del ingreso por medio de transferencias, tributos y subsidios adecuados.*
- 3. La generación de incentivos para la inversión en los diferentes sectores de la economía y para la producción de bienes y servicios, socialmente deseables y ambientalmente aceptables”<sup>78</sup>*

Respecto a los ingresos públicos que recibe el Estado, los cuales los requiere para cumplir con los objetivos de la política fiscal señalados, podremos mencionar a los ingresos corrientes, entre ellos los tributarios; y los ingresos no corrientes, que pueden provenir de actividades por la venta o explotación de bienes públicos.

Por otro lado, en relación al tercer objetivo de política fiscal señalado, mediante el cual Estado también debe generar incentivos para la inversión en los diferentes sectores de la

---

<sup>77</sup> De esta manera lo concebía expresamente el Art. 256 de nuestra anterior Constitución Política, ahora derogada, aprobada en la Asamblea Constituyente del año 1998, al mencionar al respecto: *“Los tributos además de ser medios para la obtención de recursos presupuestarios, servirán como instrumento de política económica general”*.

<sup>78</sup> *Constitución Política de la República del Ecuador*. Publicada en el Registro Oficial No. 449 del 20 de octubre de 2008.

economía y para la producción de bienes y servicios, consideramos importante señalar que éste también puede ser instrumentado mediante el *sistema tributario*, con la inclusión de exoneraciones o deducciones fiscales en sectores de la economía que se consideren socialmente deseables y ambientalmente aceptables.

La expresión “sistema tributario” sugiere un conjunto coordinado e interdependiente de partes tributarias que conforman un todo, cuyos lineamientos generales dan sentido a cada uno de sus componentes. En este sentido, Héctor Villegas menciona:

*“Cuando las reglas se imponen, o se siguen, sin orden o sin investigación de causas, con el solo propósito de lograr más fondos, se está en presencia de un régimen y no de un sistema tributario”<sup>79</sup>.*

En tales términos, el sistema tributario ecuatoriano, como instrumento de política económica, debe responder a objetivos fijados en un determinado contexto económico nacional y mundial.

Sobre el régimen tributario, la Constitución de la República del Ecuador aprobada en referéndum del 28 de septiembre de 2008<sup>80</sup>, en su artículo 300, establece que éste se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y eficiencia recaudadora.

Podríamos decir que esta primera disposición constitucional fue establecida por el legislador constitucional ecuatoriano, con el fin de limitar el ejercicio de la Potestad Tributaria del Estado, a través del establecimiento de principios de la tributación, los cuales tienen como último fin, proteger los derechos de los ciudadanos.

José Luis Zavala Ortiz señalaba que los límites jurídicos de todo sistema tributario estarían compuestos por los principios de carácter constitucional que resguardan que la carga tributaria sea justa y equitativa en relación a los sujetos que afecta, y que pretenden lograr el respeto de derechos constitucionales de contenido económico social<sup>81</sup>.

---

<sup>79</sup> Villegas Héctor, *Curso de finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Buenos Aires, Depalma, 1984, pág. 395.

<sup>80</sup> *Constitución Política de la República del Ecuador*. Ob. Cit.

<sup>81</sup> Citado por Patricio Masternat Muñoz, *Garantías Constitucionales del Contribuyente*, 2004.

Adicionalmente, el citado artículo constitucional señala que en el régimen tributario del sistema ecuatoriano “se priorizarán los impuestos directos y progresivos”. De esta manera, nuestra Constitución está determinando la política de que el Estado, al momento de crear, modificar o extinguir tributos, debe procurar que los mismos recaigan sobre manifestaciones directas de la capacidad contributiva de los sujetos pasivos. Uno de los impuestos que por naturaleza puede recaer de forma directa sobre una manifestación de riqueza es precisamente el Impuesto a la Renta.

Adicionalmente, el segundo inciso del artículo 300 de la norma constitucional establece que la política tributaria que será aplicada en nuestro país, tendrá como objetivos: estimular el empleo, redistribuir la riqueza del Estado, incentivar la producción de bienes y servicios y promover las conductas ecológicas, sociales y económicas responsables<sup>82</sup>, los cuales deberían ser considerados por el poder legislativo al momento de establecer, modificar o eliminar un tipo impositivo.

En definitiva, el Estado ecuatoriano, al momento de manejar la política fiscal que regirá en su soberanía, deberá tomar en cuenta los lineamientos anteriormente mencionados, los mismos que buscan, por un lado, limitar el ejercicio de la Potestad Tributaria del Estado, y por otro, regular el sistema no sólo tributario sino también económico, a través de criterios de justicia.

## **1.2. Principios del régimen tributario establecidos en la Constitución**

Los principios tributarios buscan limitar el ejercicio de la Potestad Tributaria del Estado, pretendiendo que ésta no viole los derechos y garantías de los contribuyentes. Sobre ello, recogiendo lo dicho por Ricardo Fenochietto<sup>83</sup>, los principios de tributación son concepciones teóricas referidas a cómo distribuir la carga pública en el sector privado; en otras palabras qué criterios deben considerarse para establecer impuestos más justos, que produzcan la menor interferencia en la economía –neutralidad-, generen la cantidad de recursos suficientes para financiar el gasto público y –lo añadimos nosotros- incentiven o

---

<sup>82</sup> **Art. 300.-** “(...) La política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables.”

<sup>83</sup> Fenochietto Ricardo, *Economía del Sector Público, Análisis Integral de la Finanzas Públicas y sus Efectos*, Buenos Aires, La Ley 2006, pág. 313.

desincentiven comportamientos de tipo esencialmente económico, en los habitantes de un Estado.

Varios autores se han referido a este tema enunciando diferentes tipos de principios que deben aplicarse como parte de los sistemas tributarios; sin embargo, creemos conveniente analizar primero algunos de los principios contenidos en nuestra normativa.

Los principios tributarios reconocidos por nuestro ordenamiento jurídico están contenidos en el ya citado artículo 300 de la Constitución de la República del Ecuador, mismo que señala: “*El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria (...)*”; complementariamente, el artículo 5 del Código Tributario<sup>84</sup>, establece: “*El régimen tributario se regirá por los principios de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad.*” Consideramos pertinente realizar un análisis de cada uno de ellos, aunque sea de manera muy general, para posteriormente verificar la incidencia del comercio electrónico sobre ellos.

### **1.2.1 Principio de Generalidad e Igualdad**

El principio de generalidad se encuentra expresamente señalado en el artículo 300 de la Constitución de la República y en el artículo 5 del Código Tributario, y es en virtud del mismo que nuestro régimen tributario debe aplicarse de manera general a todos los contribuyentes, es decir las normas que componen el sistema tributario deben ser generales y abstractas, y no referirse en concreto a determinadas personas o grupos de personas. En este sentido se refería Giuliani Fonrouge al señalar que “*es menester que los tributos se apliquen con generalidad, esto es, abarcando íntegramente las categorías de personas o de bienes previstas en la ley y no a una parte de ellas.*”<sup>85</sup> En la aplicación de este principio no deberían resultar afectadas personas o bienes determinados singularmente, ya sea imponiéndoles gravámenes o excluyéndoles de los beneficios o exenciones previstos en la

---

<sup>84</sup> *Codificación del Código Tributario*. Publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 38 del 14 de Junio de 2005.

<sup>85</sup> Giuliani Fonrouge Carlos M., *Derecho Financiero*, 2da Edición, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1970, pág. 319

ley, pues en este supuesto, en las palabras de Fonrouge, “*los tributos adquirirían carácter persecutorio o de discriminación odiosa*”<sup>86</sup>.

Sin embargo, consideramos que este principio podría exceptuarse, si las exenciones o beneficios al pago de un tributo se establecieran por circunstancias de orden económico y social, y no por consideraciones discriminatorias, es decir por no establecerse u otorgarse por razones de clase, raza, religión, linaje o casta, así como tampoco por consideraciones de orden meramente político. De estas últimas consideraciones podemos concebir la estrecha relación que tienen el principio de generalidad con el principio de igualdad, y es así como lo plantean algunos autores, entre los cuales Víctor Uckmar<sup>87</sup>, quien señala:

*“La igualdad ante las cargas fiscales puede ser entendida en dos sentidos: a) En sentido jurídico, como paridad de posiciones, excluyendo los privilegios de clase, raza y de religión, en manera que los contribuyentes se encuentren en iguales circunstancias y puestos ante un mismo régimen fiscal (...)*  
*(...) la igualdad jurídica, sustancialmente coincide con el principio de generalidad de la imposición (...).”*

### **1.2.2 Principio de Progresividad**

En virtud de este principio, el sistema tributario debe basarse en la capacidad contributiva<sup>88</sup> de los sujetos para establecer la carga tributaria que afectaría a cada uno. El principio de progresividad tiene su origen en los fines redistributivos que buscaría conseguir un Estado; así, los sujetos pasivos que tengan una mayor capacidad contributiva deberían pagar un tributo más alto que aquellos que posean una menor capacidad contributiva; en otras palabras, a mayor capacidad de pago, mayor será la tarifa del impuesto.

Por lo cual, con un régimen tributario que procure que las cargas tributarias recaigan en mayor medida sobre los que más tienen, se estaría hablando en verdad, de un sistema

---

<sup>86</sup> *Ibíd.*

<sup>87</sup> Citado por María del Carmen Merino Jauregui, *Disertación previa a la Obtención del Título de Licencia en Ciencias Jurídicas Determinación de la Base Imponible del Impuesto a los Consumos Especiales-ICE, para bebidas alcohólicas, a la luz de la normativa vigente en el Ecuador*, 2008.

<sup>88</sup> Jarach Dino citado por Fenochietto Ricardo, *Ob. Cit.*, define a la capacidad contributiva como “*una apreciación de la riqueza de los contribuyentes y de su aptitud para contribuir a los recursos del Estado. Este concepto implica dos elementos: la existencia de una riqueza o manifestación de riqueza en el aspecto objetivo y una evaluación de los gobernantes en ejercicio del poder fiscal, de la correspondiente idoneidad para contribuir al erario público*”.

tributario equitativo, es decir un sistema con equidad vertical; de esta manera lo plantea Plazas Vega en su libro “Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario” al decir: “*La progresividad es la expresión concreta de la equidad vertical en la misma medida en que conlleva el gravamen con mayor incidencia sobre quienes tienen mayor capacidad contributiva*”<sup>89</sup>.

### **1.2.3 Principio de Eficiencia**

Con este principio se procura que nuestro régimen tributario sea uno eficiente –fácil- de recaudar por parte de las administraciones tributarias, así como útil en conseguir los fines extra-fiscales, los cuales se traducen en efectos que el Estado busca lograr en la economía; para ello, la política tributaria debería lograr, por un lado, una administración tributaria eficiente que implemente un sistema impositivo simple, claro, transparente y controlado por funcionarios capaces; mientras que, por otro, contribuyentes comprometidos con el cumplimiento de sus obligaciones fiscales. Por tanto, como vemos, la eficiencia dependerá de la actuación de las dos partes que intervienen en la relación jurídico-tributaria. Neumark<sup>90</sup> sostenía que, a efectos de garantizar una eficaz asignación de los recursos económicos, los impuestos debían:

1. Evitar el dirigismo fiscal, es decir no discriminar a favor o en contra de un sector;
2. Minimizar las intervenciones tributarias en la economía privada;
3. Evitar distorsiones a la competencia, garantizando la neutralidad de los impuestos.

### **1.2.4 Principio de Equidad**

Este principio de rango constitucional es uno de los pilares más importantes sobre los que se asienta nuestro régimen tributario, ya que va de la mano de los conceptos de justicia, capacidad contributiva y progresividad; a través de este principio se busca que el régimen tributario sea aplicado justamente en la comunidad en la que rige. Algunos autores como Joseph Stiglitz<sup>91</sup> y Ricardo Fenochietto<sup>92</sup> distinguen dos conceptos distintos de equidad: el

---

<sup>89</sup> Plazas Vega Mauricio A., *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*, Editorial Temis S.A., Bogotá, Colombia, 2000, pág. 604.

<sup>90</sup> Citado por Ricardo Fenochietto, Ob. Cit.

<sup>91</sup> Stiglitz Joseph E, *La Economía Del Sector Público*, 2da Edición, Editor Antonio Bosch, Barcelona, 1988, pág. 440.

primero al que se refieren, es la *equidad horizontal* que implica que los ciudadanos que se encuentran en igualdad de condiciones –es decir igualdad entre iguales-, deben ser tratados de la misma manera; así, cualquier tipo de discriminación tributaria basada en la religión, sexo, preferencia política, raza o color, sería considerado injusto o inequitativo.

Por otro lado, los mencionados autores se refieren a la *equidad vertical*, la cual tiene relación a cómo debe tratarse a los que no son iguales, manifestando que los contribuyentes que se encuentran en mejores condiciones que otros, deben concurrir al levantamiento de las cargas públicas en mayor medida que los que se encuentran en peores condiciones que ellos: así, la afectación de la carga tributaria se distribuiría de manera proporcional<sup>93</sup>.

### **1.2.5 Principio de Proporcionalidad**

El principio de proporcionalidad al igual que el de progresividad, se relacionan directamente con la cuantificación de la obligación tributaria, es decir, con el monto o cuantía del tributo, el cual debe guardar relación con la capacidad contributiva del sujeto al que afecta o con la dimensión de la transacción que es objeto de imposición.

El principio de proporcionalidad, si bien no tiene rango constitucional, es reconocido por el artículo 5 del Código Tributario, además de haber sido objeto de estudio por varios autores dentro de los análisis a los regímenes tributarios de diferentes países; en virtud de este principio, los sistemas tributarios deben contener normas jurídicas que permitan que el pago de los tributos por parte de los sujetos sometidos al régimen, sea proporcional a la capacidad contributiva de éstos.

### **1.2.6 Principio de Irretroactividad**

Este principio, señalado en nuestra Constitución y en el Código Tributario, consiste en que las normas tributarias sólo regirán para futuro; sin embargo de ello, la irretroactividad en materia tributaria tiene dos aplicaciones. Como primer elemento debemos considerar que, según lo previsto en el artículo 11 del Código Tributario, las leyes tributarias, sus

---

<sup>92</sup> Fenochietto Ricardo, Ob. Cit., pág. 314.

<sup>93</sup> Para juzgar si una persona debe contribuir más que otra, Fenochietto menciona dos criterios: la capacidad contributiva y la teoría del beneficio, Ob.Cit.

reglamentos y las circulares de carácter general, regirán a partir de su publicación en el Registro Oficial. Además, como una norma que busca garantizar la seguridad jurídico-económica de los contribuyentes, el segundo inciso del artículo antes mencionado, establece que las normas que se refieran a tributos cuya determinación o liquidación deban realizarse por períodos anuales, se aplicarán desde el primer día del año siguiente, y cuando se trate de períodos menores, desde el primer día del mes siguiente; por lo cual, si se promulgare una norma con respecto al Impuesto a la Renta -el cual debe ser determinado anualmente-, la vigencia de dicha norma será desde el primer día del año siguiente al de su publicación; o, si se promulgare una norma que regule el IVA -el cual se declara y liquida mensualmente-, la vigencia de ésta será el primer día del mes siguiente.

Como segundo elemento, según lo previsto en el artículo 311 del Código Tributario, si bien las normas tributarias *punitivas* rigen también para futuro, tendrán efecto retroactivo las normas que suprimen infracciones o establezcan sanciones más benignas, aún cuando exista sentencia condenatoria. En otras palabras, las normas que se refieran a delitos tributarios, contravenciones o faltas reglamentarias, tendrán efecto retroactivo si son más favorables al infractor. Esta política también se reconoce en nuestra Constitución en el numeral 5 de su artículo 76, al señalar como garantía del debido proceso que “*en caso de conflicto entre dos leyes de la misma materia que contemplen sanciones diferentes para un mismo hecho, se aplicará la menos rigurosa, aún cuando su promulgación sea posterior a la infracción (...)*”.

### **1.2.7 Principio de Simplicidad Administrativa**

Este principio pretende que el manejo en la administración de un impuesto, por parte de las autoridades encargadas de su recaudación, sea fácil y, dentro de lo posible, económico; es decir, que los costos administrativos de un determinado tributo o de un sistema tributario global, sean razonables si los comparamos con la recaudación que se obtiene de ellos.

Sobre este tema, Joseph Stiglitz señala que la administración del sistema fiscal tiene elevados costos: por un lado, los costos directos, que tienen que ver con los costos de gestionar la oficina de recaudación de impuestos; y, por otro, los costos indirectos que

deben ser pagados por los contribuyentes, que tienen que ver con los costos del tiempo y de asesoría en gestionar la declaración y pago de tributos<sup>94</sup>.

### **1.2.8 Principio de Transparencia**

Este principio tiene relación a que toda acción del Estado, vinculada con los mecanismos de recaudación y administración de tributos, debe ser transparente; de esta forma, los ciudadanos que soportan las cargas tributarias deberían ser informados de forma oportuna y clara, sobre los procedimientos de recaudación, los ingresos sometidos a gravamen, así como también del destino que se les dé a los recursos tributarios. La transparencia también debe ser una característica de los procedimientos administrativos, ya que mientras más transparentes sean los mismos, más confiables y productivos serán sus resultados.

### **1.2.9 Principio de Suficiencia Recaudadora**

En base a este principio se podría entender que el régimen tributario debería generar los suficientes recursos provenientes de la recaudación tributaria, que le permitan financiar los bienes y servicios que realiza el Estado, en procura de satisfacer las necesidades públicas. Por lo tanto, una recaudación efectiva, que refleje un alto monto de ingresos tributarios, le permitirá al Estado cubrir los gastos públicos en los que debe incurrir; sin embargo, dichos gastos podrían también financiarse mediante recursos no tributarios. No obstante, lo que se espera a través de este principio, es que el régimen tributario establezca mecanismos a través de los cuales las administraciones tributarias puedan generar un nivel de recursos suficientes, que impidan que el Estado tenga un déficit presupuestario.

### **1.2.10 Principio de Legalidad**

El principio de legalidad, a pesar de no estar determinado expresamente como “principio” en la Constitución de la República del Ecuador -a diferencia de lo sí previsto en el artículo 5 del Código Tributario-, tiene su sustento en el artículo 301 de la Norma Suprema que al respecto señala: *“Sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. Sólo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar*

---

<sup>94</sup> Joseph E Stiglitz, Ob. Cit. págs. 434 y 435.

y extinguir tasas y contribuciones (...)”<sup>95</sup>. En este mismo sentido, el artículo 3 del Código Tributario establece que: “Sólo por acto legislativo de órgano competente se podrán establecer, modificar o extinguir tributos (...)”.

De lo mencionado podemos decir que este principio consiste básicamente en que, para el establecimiento, la modificación o extinción de tributos, es necesaria la promulgación de una ley, la cual debe emanar de un órgano competente del Estado y cumplir con el procedimiento previsto previamente para dicha sanción.

Adicionalmente, debemos considerar que el principio de legalidad no se agota con la facultad exclusiva que tiene el Estado de expedir leyes que establezcan tributos, sino que va más allá, ya que, según lo previsto en el artículo 4 del Código Tributario que trata sobre la reserva de ley o principio de legalidad, el Estado determinará a través de las leyes tributarias, los elementos de la obligación tributaria, sus exoneraciones y deducciones, así como los reclamos y recursos que pudiesen concederse respecto a la misma<sup>96</sup>; así, según el artículo citado, no se podrían establecer exoneraciones o deducciones, así como tampoco determinar el objeto imponible o la cuantía de un tributo, a través de una norma de mejor jerarquía.

### 1.2.11 Principio de Neutralidad

Este principio, si bien no se encuentra señalado en nuestro ordenamiento jurídico, ha sido considerado de mucha importancia y aplicación en las legislaciones de todo el mundo, ya que procura que la reacción que los impuestos generan en los contribuyentes sea mínima, hablándose entonces de los tributos con mayor o menor tendencia a generar efectos neutros en la economía. Fenochietto señala que un impuesto es neutral cuando cumple simultáneamente los siguientes requisitos<sup>97</sup>:

1. Interfiere lo menos posible en las decisiones de los individuos, lo cual no se aplicaría si, por ejemplo, un bien es alcanzado por un tributo y otro no, pues

---

<sup>95</sup> Constitución de la República del Ecuador, Ob. Cit. Artículo 301.

<sup>96</sup> **Art. 4.- Reserva de ley.-** Las leyes tributarias determinarán el objeto imponible, los sujetos activo y pasivo, la cuantía del tributo o la forma de establecerla, las exenciones y deducciones; los reclamos, recursos y demás materias reservadas a la ley que deban concederse conforme a este Código.

<sup>97</sup> *Ibidem*, págs. 333-335.

después del impuesto los precios de los bienes variarían y los individuos se verían motivados para adquirir el bien que no fue alcanzado por el tributo.

2. No altera las decisiones de los productores, ya que las empresas deberían organizarse de acuerdo a principios económicos y administrativos, y no a criterios impositivos. Por lo tanto, los impuestos no deberían afectar de forma distinta a factores de producción, como en los casos en los que se grava la adquisición de la mano de obra y no la del capital, o viceversa; ubicarse de forma distinta en jurisdicciones, en las que unas gravan la renta con una tarifa más alta que en otras; o, influir en las decisiones financieras o en la forma jurídica para realizar determinadas transacciones que pretende adoptar una empresa, ya que, de darse tales supuestos, el empresario tendrá un gran aliciente para escoger el factor de producción que le represente menos carga impositiva (capital en lugar de mano de obra), ubicar la industria donde las tarifas impositivas sean preferenciales, o decidir la inversión y adopción de la empresa que le represente un menor costo tributario.

Como vemos, los productores y los consumidores casi en la totalidad de los casos, serán influenciados en sus decisiones, por el efecto tributario que dichas decisiones les cause, por lo que este principio buscaría que el sistema tributario diseñe un impuesto que sea lo más neutral posible, es decir que interfiera lo menos posible en las decisiones económicas.

Sin perjuicio de la vigencia de los principios considerados anteriormente, debemos mencionar que algunos de ellos y otros que rigen el sistema tributario, han debido modificarse o no considerarse al momento de regular las actividades del comercio electrónico. Principios como el de territorialidad que pretende limitar la imposición en un espacio determinado, ha tenido que ceder su aplicación a criterios sobre la imposición de renta global de las personas, en donde la potestad tributaria de las administraciones de recaudación, sobrepasan límites fronterizos.

Por otro, desde el surgimiento del comercio internacional que se dio gracias al desarrollo de los medios de transporte, de comunicación, la facilidad de movilidad de las personas y la dependencia interestatal sobre bienes y servicios, se fueron reconociendo otro tipo de principios impositivos, los cuales fueron en el pasado la creación del comercio internacional, lo cual y generó en su momento una crisis sobre la aplicación de los

principios tributarios tradicionales, debiendo éstos ser rediseñados o no ser considerados en ciertas operación; más aún ahora, que gracias al desarrollo de la tecnología y de la creación de nuevos y modernos medios de comunicación, el comercio internacional puede ser los principios tributarios han sufrido una crisis de inaplicabilidad, lo cual puede ser explicado por la inexistencia

## **2. Principios que han de regir la fiscalidad del Comercio Electrónico**

Los principios generales que deben regir la tributación del comercio electrónico han sido establecidos por organismos internacionales o administraciones tributarias extranjeras que han tratado estos temas en varias convenciones que buscan establecer criterios uniformes sobre la tributación en el comercio electrónico. Así el Departamento del Tesoro de Estados Unidos publicó un estudio denominado “Implicaciones Fiscales del Comercio Electrónico” en el año 1996, el cual contenía las pautas que se deberían considerar en la contratación electrónica, sentando tres principios básicos:

1. Neutralidad, que las transacciones que se consideran análogas a las formas de comercio tradicional deberían tributar de forma igual;
2. Aplicación de los actuales principios en materia de fiscalidad internacional, siempre que resulte posible;
3. El marco legislativo tributario del comercio electrónico debe reunir las características de generalidad y flexibilidad<sup>98</sup>.

Por su parte la Conferencia de Ottawa de octubre de 1998 de la OCDE, acordó aplicar los siguientes principios de tributación al comercio electrónico:

- Neutralidad: Por medio del cual la tributación fiscal debería tratar de ser neutral y equitativa entre las formas del comercio electrónico y entre éste y el comercio convencional, evitando así la doble imposición o la no tributación involuntaria.
- Eficiencia: Se deberían reducir al máximo los costos de cumplimiento para las empresas y para la administración.

---

98 Department of Treasury, Office of Tax Policy, “Tax Policy of Global Electrónico Commerce, Washington DC, 21 de noviembre de 1996, citado por Luis María Carzorla Prieto y Pablo Chico de la Cámara, Ob. Cit., Págs. 15-16.

- Certeza y simplicidad: las reglas fiscales deberían ser claras y fáciles de entender, de forma que los sujetos pasivos conozcan su situación.
- Efectividad y justicia: La tributación fiscal deberá producir la cantidad correcta de impuestos en el momento adecuado, reduciendo al mínimo las posibilidades de evasión y de evitación.
- Flexibilidad: Los sistemas tributarios deberían ser flexibles y dinámicos para asegurar su evolución paralela a los avances tecnológicos y comerciales<sup>99</sup>.

De los principios señalados por estas entidades, podemos ver que coinciden el principio de neutralidad y el de flexibilidad de los sistemas tributarios. Por otro lado, podemos mencionar que el principio de eficiencia, simplicidad administrativa, transparencia y suficiencia recaudatoria o efectividad, ya se encuentran señalados en nuestra constitución, los cuales los revisamos en el punto anterior.

En base a dichos criterios, creemos que cuando la Administración Tributaria aplique la normativa del sistema tributario sobre el comercio electrónico, debería basarse en los principios tributarios de carácter constitucional y legal ya establecidos en el ordenamiento jurídico, además de los principios doctrinarios que permiten regir el buen funcionamiento del sistema tributario.

*“es fundamental que cualquier sistema adoptado tenga la flexibilidad suficiente como para adecuarse a los desarrollos futuros”<sup>100</sup>*

### **3. Régimen del Impuesto a la Renta en el Ecuador**

#### **3.1 Elementos de la obligación tributaria en el Impuesto a la Renta**

Como lo señalamos anteriormente al referirnos al régimen tributario ecuatoriano, nuestro país, al igual que otros países, se ve en la necesidad de generar recursos que le permitan satisfacer las necesidades de la colectividad que lo compone. Esta generación de recursos se fundamentará en el ejercicio de la Soberanía o la Potestad que posee el Estado para

---

<sup>99</sup> OCDE, “Tributación fiscal y comercio electrónico - Implantación del marco tributario de la Conferencia de Ottawa”. Internet: <http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/9789264189799-sum-es.pdf?expires=1433030459&id=id&accname=guest&checksum=87E63991BB4B64C7B18A079C92BD811E>. Acceso: 21 de mayo del 2015.

<sup>100</sup> Charles E. MacLure Jr y Giampolo Corabi, “Ob. Cit. Pág. 34.

imponer prestaciones obligatorias de manera unilateral a los contribuyentes considerados sujetos pasivos de impuestos; de esta manera el Ecuador tiene “poder” para obligar a la población sometida a su Imperio, a renunciar a una parte de sus recursos para destinarlos en favor de otros.

Sin embargo, cuando se producen operaciones comerciales internacionales, en las que intervienen sujetos residentes en el territorio ecuatoriano, y sujetos domiciliados en el exterior, donde se producen ingresos con fuente productora en nuestro país, o cuando no existe dicha fuente productora pero las operaciones se realizan dentro del territorio ecuatoriano, se cuestiona si el Estado ecuatoriano tiene o no potestad para gravar determinar rentas, a pesar de que incluso las mismas ya estén sometidas a imposición en otro estado.

Para identificar ello, se debería realizar una revisión del régimen del Impuesto a la Renta, e identificar si determinadas actividades o rentas que un sujeto perciba, se encuentre el mismo domiciliado o no en nuestro país, generan una obligación tributaria para con el Estado ecuatoriano.

El artículo 15 del Código Tributario, establece que obligación tributaria *“es el vínculo jurídico personal, existente entre el Estado o las entidades acreedoras de tributos y los contribuyentes o responsables de aquellos, en virtud del cual debe satisfacerse una prestación en dinero, especies o servicios apreciables en dinero, al verificarse el hecho generador previsto por la ley”*<sup>101</sup>.

De lo mencionado en la normativa citada, podemos apreciar que nuestro régimen tributario reconoce la existencia de dos tipos de elementos de la obligación tributaria sin la presencia de los cuales no podría hablarse del nacimiento de una obligación: por una parte está el elemento subjetivo, conformado por los sujetos activo y pasivo: el Estado y los contribuyentes y responsables, respectivamente; y, por otro, el elemento objetivo, conformado por el hecho generador. Este último, constituye el presupuesto establecido por la ley para configurar el tributo, cuya realización determinará el nacimiento de la obligación tributaria.

---

<sup>101</sup> Codificación 2005-09, publicado en el Suplemento del Registro Oficial 38, del 14 de junio de 2005.

Adicionalmente, este presupuesto de hecho comprenderá otro tipo de elementos que fijan los parámetros para el cumplimiento de la obligación tributaria, entre los que podemos mencionar la valoración cuantitativa de los presupuestos establecidos por la ley, la limitación en el espacio y en el tiempo de éstos, y la tarifa aplicable a la base imponible; por ello, a continuación analizaremos los elementos de la obligación tributaria del Impuesto a la Renta, con el fin de verificar el alcance de la potestad tributaria que tiene el Estado Ecuatoriano sobre rentas generadas y percibidas en el exterior, y/o por sujetos no domiciliados en territorio ecuatoriano, lo cual puede ser precisamente los casos que se generen en el comercio electrónico.

### 3.2 Objeto del Impuesto y Hecho Generador

El Impuesto a la Renta es regulado por la Ley de Régimen Tributario Interno y su reglamento. Respecto al objeto de este impuesto, el artículo primero de la ley establece:

*“Art. 1.- Objeto del impuesto.- 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”*

El término “renta”, como lo señala Jarach<sup>102</sup> se utiliza para indicar el *ingreso neto total* de una persona, pero también se lo emplea para designar los productos netos de fuente determinada, como renta del sueldo, de capitales, títulos inmobiliarios, del trabajo, etc. Por otro lado, el sistema tributario ecuatoriano establece el concepto de “renta global”, la cual, en términos generales, podría ser considerada como cualquier tipo de renta sin que tenga trascendente su origen. Al respecto, Jarach establece que el término *renta*, por sí solo, equivale al concepto de “*ingreso neto global*”<sup>103</sup>.

La renta global considerada como objeto del impuesto, es decir sobre la cual se asentaría el tributo, dependerá de la capacidad contributiva de los sujetos sobre los que recae y con ello se fijará lo que se debe gravar. El problema en ciertas ocasiones radica en definir el alcance de lo que debe ser considerado renta. Las doctrinas económicas financieras mencionadas por Jarach, conocen diferentes conceptos de renta, de entre ellas: a) la teoría de la fuente,

---

<sup>102</sup> Dino Jarach, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Editorial Abeledo Perrot, Cuarta Edición, Buenos Aires – Argentina Pg. 471.

<sup>103</sup> *Ibíd.*

b) la teoría del incremento patrimonial neto más el consumo; c) la teoría de Irving Fisher<sup>104</sup>.

La primera teoría según nos indica, asimila el concepto de renta al producto neto periódico de una fuente permanente, deducidos los gastos necesarios para producirlo, con ello, en base a esta teoría, la renta demostraría el grado de capacidad contributiva normal de una persona, excluyendo las ganancias ocasionales; la segunda teoría considera al concepto de renta no solo a los productos períodos de fuentes permanentes, sino que incluye los ingresos de ganancias ocasionales o eventuales a las que se las conoce como “ganancias de capital”; mientras que la tercera teoría considera a la renta como el flujo de servicios que los bienes de propiedad de una persona le proporcionan en un determinado período, surgiendo como consecuencia que la renta no solo son los ingresos monetarios, sino que se debería incluir el goce de los bienes en poder del contribuyente, y que no se consideran como renta los montos ingresados y no destinados al consumo, sino el ahorro<sup>105</sup>.

Nuestra legislación ha adoptado una concepción mixta sobre renta, señalando que los ingresos que se sometería a imposición son los provenientes del trabajo, del capital o de ambas fuentes, consistentes en dinero, especies o servicios<sup>106</sup>.

Por otro lado, respecto al alcance personal del Impuesto a la Renta, el artículo 2 de la Ley de Régimen Tributario Interno, establece que se consideraría renta sujeta a imposición: la de fuente ecuatoriana, y los ingresos obtenidos en el exterior por sociedades o personas domiciliadas en el país.

Este alcance se contrapone con los principios de territorialidad que pretenden limitar la imposición a la renta producida en el país generador de la misma; sin embargo, la concepción de gravar la renta global de las personas domiciliadas en el país, que incluyen las rentas generadas en el territorio ecuatoriano y en el exterior, ha sido acogido por la mayoría de países desarrollados y en vías de desarrollo. Además nuestro país ha adoptado

---

<sup>104</sup> *Ibídem*.

<sup>105</sup> *Ibídem*. Pág. 473-476.

<sup>106</sup> Art. 2.- Concepto de renta.- Para efectos de este impuesto se considera renta: 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.

el criterio de gravar las rentas de fuente, que consiste en gravar a las personas no domiciliadas por los ingresos provenientes de fuentes situadas en el Ecuador. Considerando lo señalado, para determinar si los ingresos de una persona o sociedad se encuentran o no gravados con el Impuesto a la Renta en nuestro país, deberemos analizar dos aspectos:

- 1) la residencia o domicilio de los sujetos que perciben las rentas; y
- 2) la fuente de donde provienen las mismas.

Respecto al domicilio, el Código Civil establece que éste será *“la residencia, acompañada, real o presuntivamente, del ánimo de permanecer en ella”*<sup>107</sup>. Como vemos, esta definición conlleva además de un aspecto material u objetivo sobre la permanencia de una persona en un determinado espacio o territorio, el aspecto subjetivo sobre su ánimo de permanecer al mismo. Sin embargo, para efectos tributarios se establecen otro tipo de criterios para determinar el domicilio de las personas y sociedades. Al respecto el Código Tributario señala:

*“Art. 59.- Domicilio de las personas naturales.- Para todos los efectos tributarios, se tendrá como domicilio de las personas naturales, el lugar de su residencia habitual o donde ejerzan sus actividades económicas; aquel donde se encuentren sus bienes, o se produzca el hecho generador.*

*Art. 60.- Domicilio de los extranjeros.- Sin perjuicio de lo previsto en el artículo precedente, se considerarán domiciliados en el Ecuador los extranjeros que, aunque residan en el exterior, aparezcan percibiendo en el Ecuador cualquier clase de remuneración, principal o adicional; o ejerzan o figuren ejerciendo funciones de dirección, administrativa o técnica, de representación o de mandato, como expertos, técnicos o profesionales, o a cualquier otro título, con o sin relación de dependencia, o contrato de trabajo en empresas nacionales o extranjeras que operen en el país. Se tendrá, en estos casos, por domicilio el lugar donde aparezcan ejerciendo esas funciones o percibiendo esas remuneraciones; y si no fuere posible precisar de este modo el domicilio, se tendrá como tal la capital de la República”*<sup>108</sup>.

---

<sup>107</sup> Art. 45, Código Civil. Ob. Cit.

<sup>108</sup> Art. 59 y 60. Código Tributario, Ob. Cit.

De estos artículos se desprende que para considerar a una persona domiciliada en Ecuador, y determinar con ello su sujeción o no a obligaciones tributarias (sean materiales o formales) frente al Estado ecuatoriano, no es necesario el elemento subjetivo sobre su ánimo de permanecer a nuestro territorio. Además en dichas definiciones se consideran aspectos que incluso van más allá del elemento objetivo de permanencia, pues en la última parte del artículo 59 se establece que se considerará también domicilio de una persona natural el *lugar donde se produzca el hecho generador*, el cual puede no coincidir con la residencia habitual de la persona que genera el impuesto.

El mismo criterio se establece en el artículo siguiente al señalar que se considerarán domiciliados en el Ecuador los extranjeros que, *aunque residan en el exterior*, aparezcan percibiendo en el Ecuador cualquier clase de remuneración; o ejerzan, o figuren ejerciendo, funciones de dirección, administrativa o técnica, de representación o de mandato en empresas nacionales o extranjeras que operen en el país.

Por otro lado, respecto al domicilio de las personas jurídicas, el artículo 61 del Código Tributario establece que se considerará su domicilio:

- “1. El lugar señalado en el contrato social o en los respectivos estatutos; y,*
- 2. En defecto de lo anterior, el lugar en donde se ejerza cualquiera de sus actividades económicas o donde ocurriera el hecho generador.”<sup>109</sup>*

Respecto a dichas condiciones, creemos que el fijar el domicilio de una sociedad en el lugar en donde se ejerza actividades económicas está ligado al concepto de establecimiento permanente, el cual lo revisaremos más adelante.

Por otro lado, la Ley de Régimen Tributario Interno, reformada el 29 de diciembre del 2014, incluyó ciertos criterios para considerar y definir la residencia de las personas naturales. Antes de dicha reforma, la residencia de personas naturales se debía fijar considerando el concepto del artículo 7 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, el cual detallaba un sólo criterio basado en un análisis anual de permanencia, pues establecía que una persona natural tenía su domicilio o residencia

---

<sup>109</sup> Artículo 61, *Ibíd*em

habitual en el Ecuador cuando hubiere permanecido en el país por ciento ochenta y tres días calendario o más, consecutivos o no, en el *mismo ejercicio impositivo*<sup>110</sup>.

Actualmente, los criterios de residencia se detallan en el artículo 1.4 de la Ley de Régimen Tributario Interno, incluido por Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal, el cual establece:

*“Art 4.1.- Residencia fiscal de personas naturales.- Serán considerados residentes fiscales del Ecuador, en referencia a un ejercicio fiscal, las personas naturales que se encuentren en alguna de las siguientes condiciones:*

*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;*

*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*

---

<sup>110</sup> Art. 7.- Domicilio o residencia habitual de Personas Naturales.- Se entiende que una persona natural tiene su domicilio o residencia habitual en el Ecuador cuando haya permanecido en el país por ciento ochenta y tres (183) días calendario o más, consecutivos o no, en el mismo ejercicio impositivo. Artículo sustituito por el Art. 2 del D.E. 539, R.O. 407-3S, 31-XII-2014

*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<sup>111</sup>.*

De la normativa citada podemos mencionar que actualmente la fijación de la residencia en el territorio ecuatoriano no se basa únicamente en un análisis anual del tiempo de permanencia de una persona (un solo ejercicio fiscal), sino que incluso puede fijarse la residencia sumado el tiempo de permanencia de dos ejercicios fiscales, bajo las condiciones señaladas, o en el caso de que los mayores ingresos o activos de una persona provengan o estén ubicados en el país. Además, podría determinarse la residencia de forma residual, relacionándola con el lugar donde se encuentren sus vínculos familiares.

Respecto a la residencia de las sociedades en cambio, la citada ley establece en su artículo 4.2, que ésta se fijará en el lugar donde ha sido constituida o creada en territorio ecuatoriano, criterio que coincide con lo dispuesto en el numeral 1 del artículo 61 del Código Tributario citado anteriormente, que definía el domicilio tributario de las sociedades.

En base lo señalado, podríamos decir que si de acuerdo a los criterios de la normativa tributaria, una persona natural, sea nacionalidad o extranjera, y una sociedad, cumplieren las condiciones para ser consideradas domiciliadas en el Ecuador, entonces sus rentas extranjeras, así como de fuente ecuatoriana, estarían gravadas con el Impuesto a la Renta ecuatoriano.

Por otro lado, debemos analizar los criterios de fuente que se encuentran establecidos en la normativa tributaria, para evaluar el alcance del Impuesto a la Renta sobre los ingresos o réditos percibidos por personas no residentes en nuestro país. Al respecto el artículo 8 de la ley citada establece:

---

<sup>111</sup> Art. 4.1, Ley de Régimen Tributario Interno, Ob. Cit.

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

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

*2.- Los que perciban los ecuatorianos y extranjeros por actividades desarrolladas en el exterior, provenientes de personas naturales, de sociedades nacionales o extranjeras, con domicilio en el Ecuador, o de entidades y organismos del sector público ecuatoriano;*

*3.- Las utilidades provenientes de la enajenación de bienes muebles o inmuebles ubicados en el país;*

*3.1. Las utilidades que perciban las sociedades domiciliadas o no en Ecuador y las personas naturales, ecuatorianas o extranjeras, residentes o no en el país, provenientes de la enajenación directa o indirecta de acciones, participaciones, otros derechos representativos de capital u otros derechos que permitan la exploración, explotación, concesión o similares; de sociedades domiciliadas o establecimientos permanentes en Ecuador.*

*4.- 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;*

*5.- Las utilidades y dividendos distribuidos por sociedades constituidas o establecidas en el país;*

*6.- Los provenientes de las exportaciones realizadas por personas naturales o sociedades, nacionales o extranjeras, con domicilio o establecimiento permanente en el Ecuador, sea*

*que se efectúen directamente o mediante agentes especiales, comisionistas, sucursales, filiales o representantes de cualquier naturaleza;*

*7.- Los intereses y demás rendimientos financieros pagados o acreditados por personas naturales, nacionales o extranjeras, residentes en el Ecuador; o por sociedades, nacionales o extranjeras, con domicilio en el Ecuador, o por entidades u organismos del sector público;*

*8.- Los provenientes de loterías, rifas, apuestas y similares, promovidas en el Ecuador;*

*9.- Los provenientes de herencias, legados, donaciones y hallazgo de bienes situados en el Ecuador; y,*

*10.- Cualquier otro ingreso que perciban las sociedades y las personas naturales nacionales o extranjeras residentes en el Ecuador, incluido el incremento patrimonial no justificado.*

*Para los efectos de esta Ley, se entiende como establecimiento permanente de una empresa extranjera todo lugar o centro fijo ubicado dentro del territorio nacional, en el que una sociedad extranjera efectúe todas sus actividades o parte de ellas. En el reglamento se determinarán los casos específicos incluidos o excluidos en la expresión establecimiento permanente”<sup>112</sup>.*

Al revisar este listado de ingresos, los cuales son considerados de fuente ecuatoriana de forma expresa por esta norma, podríamos decir que si una persona o sociedad percibe dichos ingresos serían objeto del Impuesto a la Renta Ecuatoriano conforme el artículo 2 de la Ley de Régimen Tributario Interno; por ejemplo, si una persona no domiciliada en el Ecuador, realiza una actividad comercial con otra sí domiciliada, el ingreso que perciba la persona no domiciliada en nuestro país por estas actividades, al provenir de fuente ecuatoriana, sí estaría gravado con el impuesto. La forma de cumplir con el pago del impuesto generado en este caso ante la Administración Tributaria, se realizaría mediante una retención en la fuente sobre los pagos que deba entregar la compañía ecuatoriana a la extranjera.

---

<sup>112</sup> Art. 8, Ley de Régimen Tributario Interno.

El último aspecto a considerar sobre las rentas sometidas a este impuesto es si para percibir las mismas, se requiera de una contraprestación por parte del beneficiario, pues si bien como lo ejemplificábamos inicialmente, las rentas pueden provenir del trabajo, capital o ambas fuentes en donde generalmente existe una contraprestación del sujeto que las percibe, existe otro tipo de ingresos que puede percibir un contribuyente, que también generan un incremento en su patrimonio, pero en donde no interviene ningún esfuerzo personal o económico del beneficiario para generarlas; es decir, las adquirió a “título gratuito”. Un ejemplo de estas rentas pueden ser las herencias, las donaciones, las provenientes de loterías, rifas, apuestas y similares.

Al respecto, el artículo 2 de la Ley de Régimen Tributario Interno señala que se consideraría renta, la cual es objeto de imposición conforme la misma normativa, los ingresos de fuente ecuatoriana “*obtenidos a título gratuito o a título oneroso*”<sup>113</sup>. En base a esta disposición, queda claro que las rentas de fuente ecuatoriana que no requieren una contraprestación por parte del beneficiario de las mismas, igualmente se encontraría gravadas con el Impuesto a la Renta.

En resumen, todos los ingresos considerados de fuente ecuatoriana por la normativa tributaria, sean percibidos por personas naturales o sociedades, domiciliadas o no en Ecuador; así como todos los ingresos percibidos por personas y sociedades considerados residentes conforme lo señalamos anteriormente -puede ser por su tiempo de permanencia en uno o dos ejercicios fiscales, o la mayor cantidad de sus ingresos o activos los perciba en Ecuador, etc.-, procedan de fuente local o del exterior; que provengan del trabajo, del capital o de ambas fuentes; sean obtenidos a título gratuito u oneroso, son ingresos sujetos al Impuesto a la Renta ecuatoriano.

### **3.3 Sujetos de la obligación tributaria.**

#### **3.3.1 Sujeto activo**

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 23 del Código Tributario, el sujeto activo es el ente público acreedor del tributo. Respecto al Impuesto a la Renta, el artículo 3 de la Ley

---

<sup>113</sup> Art. 2, Ley de Régimen Tributario Interno.

de Régimen Tributario Interno establece que el sujeto activo de este impuesto será el Estado, el cual lo administrará a través del Servicio de Rentas Internas.

La calidad de ente acreedor que tiene el Estado deriva de su potestad tributaria, por ello, podemos decir que el establecimiento de la obligación tributaria es la consecuencia del ejercicio de dicho poder; sin embargo, el sujeto activo, más que ente acreedor del tributo en uso del poder de imperio, debería ser entendido simplemente como beneficiario de la deuda tributaria.

### **3.3.2 Sujeto pasivo**

Respecto al sujeto pasivo el artículo 24 del Código Tributario señala que esta calidad la tiene la persona natural o jurídica que, según la ley, está obligada al cumplimiento de la prestación tributaria, sea como contribuyente o como responsable.<sup>114</sup> Bajo este concepto, las personas naturales, sociedades o cualquier entidad, que conforme la normativa tributaria, estén obligadas a cumplir con el Impuesto a la Renta, serían consideradas sujetos pasivos de este impuesto.

Por otro lado, el artículo 4 de la Ley de Régimen Tributario Interno establece que son sujetos pasivos del Impuesto a la Renta: las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades, nacionales o extranjeras, domiciliadas o no en el país, que obtengan ingresos gravados de conformidad con las disposiciones de esta Ley.

Considerando esta disposición, y que como lo revisamos previamente, ingresos gravados serían todas las rentas de fuente ecuatoriana, sea cual fuere su forma de generarlas (trabajo, capital o ambas fuentes) y, las rentas percibidas en el exterior por personas naturales y sociedades domiciliadas en nuestro país, podríamos decir que los beneficiarios de estas rentas son los sujetos pasivos del Impuesto a la Renta; sin embargo, debemos considerar también que el artículo 24 del Código Tributario, hace referencia a que los sujetos pasivos podrían ser contribuyentes o responsables.

---

<sup>114</sup> Art. 24.- Sujeto pasivo.- Es sujeto pasivo la persona natural o jurídica que, según la ley, está obligada al cumplimiento de la prestación tributaria, sea como contribuyente o como responsable. Se considerarán también sujetos pasivos, las herencias yacentes, las comunidades de bienes y las demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio independiente de los de sus miembros, susceptible de imposición, siempre que así se establezca en la ley tributaria respectiva.

Al respecto, los artículos 25 y 26 de este código establecen:

*“Art. 25.- Contribuyente.- Contribuyente es la persona natural o jurídica a quien la ley impone la prestación tributaria por la verificación del hecho generador. Nunca perderá su condición de contribuyente quien, según la ley, deba soportar la carga tributaria, aunque realice su traslación a otras personas.*

*Art. 26.- Responsable.- Responsable es la persona que sin tener el carácter de contribuyente debe, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a éste.(...)”<sup>115</sup>*

Respecto a los responsables, el mismo Código detalla que serían, entre otros, los que representan a los incapaces, los adquirentes o sucesores de bienes, los agentes de retención, los agentes de percepción, y actualmente se habla también de que son sujetos pasivos obligados a la prestación tributaria por representación, los sustitutos del contribuyente<sup>116</sup>, entendiéndose por tales a las personas que, cuando una ley tributaria así lo disponga, se colocan en lugar del contribuyente, quedando obligado al cumplimiento de las prestaciones materiales y formales de las obligaciones tributarias.

El Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno distingue a los sujetos pasivos del Impuesto a la Renta de la siguiente manera:

- Son sujetos pasivos del impuesto a la renta en calidad de contribuyentes: las personas naturales, las sucesiones indivisas, las sociedades definidas como tales por la Ley de Régimen Tributario Interno y sucursales o establecimientos permanentes de sociedades extranjeras, que obtengan ingresos gravados.
- Son sujetos pasivos del impuesto a la renta en calidad de agentes de retención: las personas naturales y las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad, las sociedades definidas como tales por la Ley de Régimen Tributario Interno, las instituciones del Estado y las empresas públicas reguladas por la Ley Orgánica de Empresas Públicas y las sucursales o establecimientos permanentes de sociedades

---

<sup>115</sup> Arts. 25 y 26 del Código Tributario.

<sup>116</sup> Condición agregada por el numeral 3 del Art. 1 de la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal, publicada en el Suplemento del R.O. 405 del 29 de diciembre 2014.

extranjeras, que realicen pagos o acrediten en cuenta valores que constituyan ingresos gravados para quienes lo reciban<sup>117</sup>.

En virtud de la normativa citada podríamos concluir en que son sujetos pasivos del Impuesto a la Renta todas las personas, sociedad o entidades, que perciban ingresos de fuente ecuatoriana, o que si están domiciliadas en el país, perciban también rentas extranjeras; así como las personas, sociedades o entidades consideradas agentes de retención conforme la normativa tributaria.

### **3.4. Tarifas del impuesto aplicables en el Ecuador**

El sistema tributario ecuatoriano contiene dos modalidades principales para gravar la renta de los sujetos pasivos de este impuesto, las cuales se reflejan en las tarifas aplicables a cada contribuyente; así, contiene una modalidad progresiva para gravar las rentas de las personas naturales y sucesiones indivisas domiciliadas en el Ecuador, y una modalidad de tarifa única para gravar las rentas de las sociedades, personas no residentes, los organizadores de loterías, rifas, apuestas y similares.

El artículo 36 de la Ley de Régimen Tributario Interno contiene tablas de ingresos con el detalle de las tarifas del Impuesto a la Renta aplicables a las personas naturales y sucesiones indivisas domiciliadas en el Ecuador: una aplicable a los ingresos ordinarios provenientes del trabajo, capital o ambas fuentes, y otra sobre los ingresos percibidos por herencias legados o donaciones, las cuales incluyen tarifas que van del 0% al 35%, dependiendo de los ingresos percibidos por dichos sujetos, en donde la tarifa se incrementa cuando los ingresos también lo hacen.

Este mecanismo de progresividad responde al principio tributario llamado de la misma manera y que se encuentra en nuestra constitución, el cual tiene su origen en los fines redistributivos que buscaría conseguir un Estado; así, los sujetos pasivos que tengan una mayor capacidad contributiva deberían pagar un tributo más alto que aquellos que posean una menor capacidad contributiva; en otras palabras, a mayor capacidad de pago, mayor será la tarifa del impuesto.

---

<sup>117</sup> Art. 2 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno. Ob. Cit.

Con un régimen tributario que procure que las cargas tributarias recaigan en mayor medida sobre los que más tienen, se estaría hablando en verdad, de un sistema tributario equitativo, es decir un sistema con equidad vertical; de esta manera lo plantea Plazas Vega en su libro “Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario” al decir: “*La progresividad es la expresión concreta de la equidad vertical en la misma medida en que conlleva el gravamen con mayor incidencia sobre quienes tienen mayor capacidad contributiva*”<sup>118</sup>.

Por otro lado, el literal b del mismo artículo establece que los ingresos obtenidos por personas naturales que no tengan residencia en el país, por servicios ocasionalmente prestados en el Ecuador, satisfarán la tarifa única prevista para sociedades sobre la totalidad del ingreso percibido, y el literal c, que los organizadores de loterías, rifas, apuestas y similares, deberán pagar la misma tarifa, mientras que los beneficiarios de dichos eventos, pagarían un impuesto único del 15%, sobre el valor de cada premio recibido en dinero o en especie que sobrepase una fracción básica no gravada de Impuesto a la Renta de personas naturales y sucesiones indivisas<sup>119</sup>.

Respecto a la tarifa aplicable a las sociedades, el artículo 37 de la misma ley establece que aplicarán una tarifa única del 22%. Además, incluye para la aplicación de esta tarifa a las sucursales de sociedades extranjeras domiciliadas en el país y los establecimientos permanentes de sociedades extranjeras no domiciliadas.

No obstante, a raíz de la expedición de la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal, la tarifa para las sociedades será mayor si cumplieren con ciertas condiciones; por ejemplo, se aplicará una tarifa del 25% cuando la sociedad tenga accionistas, socios o partícipes residentes en paraísos fiscales con una participación directa o indirecta, igual o superior al 50% del capital social o de aquel que corresponda a la naturaleza de la sociedad; o, cuando la mencionada participación de paraísos fiscales sea

---

<sup>118</sup> Plazas Vega Mauricio A., *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*, Editorial Temis S.A., Bogotá, Colombia, 2000, pág. 604.

<sup>119</sup> b) Ingresos de personas naturales no residentes.- Los ingresos obtenidos por personas naturales que no tengan residencia en el país, por servicios ocasionalmente prestados en el Ecuador, satisfarán la tarifa única prevista para sociedades sobre la totalidad del ingreso percibido.

c) Los organizadores de loterías, rifas, apuestas y similares, con excepción de los organizados por parte de la Junta de Beneficencia de Guayaquil y Fe y Alegría, deberán pagar la tarifa única prevista para sociedades sobre sus utilidades, los beneficiarios pagarán el impuesto único del 15%, sobre el valor de cada premio recibido en dinero o en especie que sobrepase una fracción básica no gravada de Impuesto a la Renta de personas naturales y sucesiones indivisas, debiendo los organizadores actuar como agentes de retención de este impuesto.

inferior al 50%, la tarifa de 25% aplicará sobre la proporción de la base imponible que corresponda a dicha participación<sup>120</sup>.

Si bien las tarifas aplicadas a las sociedades son diferentes y se incrementan si las sociedades cumplieren ciertas condiciones, dicho incremento no corresponde precisamente a un sistema progresivo del impuesto, el cual si es aplicado a la renta de las personas naturales y sucesiones indivisas, sino que corresponde más bien a un mecanismo de control y prevención del fraude fiscal.

Adicionalmente, la normativa tributaria establece que los ingresos de no residentes, que no sean atribuidos a establecimientos permanentes, la tarifa será la misma prevista para sociedades, que como lo mencionamos antes, es del 22%; no obstante, si los ingresos son percibidos por personas residentes, constituidas o ubicadas en paraísos fiscales, la tarifa del impuesto será la máxima prevista para personas naturales, que es actualmente la del 35%.

### **3.5 Base Imponible**

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 16 de la Ley de Régimen Tributario Interno, en general, la base imponible del Impuesto a la Renta está constituida por la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios gravados con el impuesto, menos las devoluciones, descuentos, costos, gastos y deducciones, imputables a tales ingresos.

Por otro lado, el artículo 1 del Reglamento de Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno establece que los ingresos obtenidos a título gratuito o a título oneroso, tanto de fuente ecuatoriana como los obtenidos en el exterior por personas naturales residentes en el país o por sociedades, se deben registrar por el precio del bien transferido o del servicio prestado o por el valor bruto de los ingresos generados por rendimientos financieros o inversiones en sociedades. Respecto a ingresos en especie o servicios, su valor se debe determinar sobre la base del valor de mercado del bien o del servicio recibido.

Considerando la normativa señalada podríamos decir que la base imponible del Impuesto a la Renta se constituye por todos los ingresos percibidos por los sujetos pasivos, a los cuales se los deberá considerar por el precio del bien transferido o del servicio prestado, o por el

---

<sup>120</sup> Art. 37, Ley de Régimen Tributario Interno. Ob. Cit.

valor de mercado en caso de que tratarse de ingresos en especies o servicios, pudiendo restar de los mismos, los costos y gastos imputables a tales ingresos. No obstante, la norma también señala que la base imponible se compone de ingresos “gravables”, y que los costos y gastos que se podrían restar de los ingresos, deberían tener la calidad de ser “deducibles”.

Para ello, el artículo 46 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno señala un procedimiento llamado conciliación tributaria, el cual permite llegar a determinar la base imponible del impuesto aplicando ciertas reglas y ajustes, el cual debe ser aplicado por los sujetos pasivos obligados a llevar contabilidad, que fundamentalmente consiste en modificar la utilidad o pérdida líquida de un ejercicio fiscal con ciertas operaciones que permiten llegar a una utilidad gravable, sobre la cual finalmente se aplicará el Impuesto a la Renta.

### **3.6 Elemento Espacial**

El hecho generador de un impuesto generalmente requiere ser delimitado territorialmente con el fin de que pueda gravar únicamente a los acontecimientos materiales o rentas verificados en el ámbito espacial de aplicación del impuesto establecidos en la ley; sin embargo, como lo analizamos anteriormente, nuestra normativa tributaria contiene el concepto de gravar la renta global de las personas, lo cual se contrapone con los principios de territorialidad que pretenden limitar la imposición en un espacio determinado.

Sin embargo es importante considerar que cuando se realizan operaciones internacionales el concepto de lo territorial pierde su valor. Estas operaciones han podido desarrollarse como parte del proceso de globalización que ha surgido gracias al desarrollo de las telecomunicaciones, la tecnología, la movilidad de las personas y bienes, el transporte, entre otros. Ahora en día ya no se puede hablar de actividades económicas en las que, de una u otra manera, no intervengan sujetos domiciliados en diferentes partes del mundo. Hasta la simple compra de un bien en un supermercado conlleva la adquisición de bienes o servicios que tienen componente internacional, pues su vendedor pudo haber importado materias primas para la producción del bien, o pudo haber adquirido servicios del exterior para su comercialización local.

Considerando ello, no podemos hablar de un límite territorial donde se originan las rentas que perciba un contribuyente, pues ello sería no reconocer el carácter internacional que tienen las actividades económicas de hoy en día, o asumir que el sujeto no realiza ninguna operación internacional. Lo señalado obliga a los Estados a considerar los ingresos a nivel mundial, considerando al mundo como un todo. Sobre ello, Carmen Simone señala que *“la globalización económica por sí misma, impone olvidarse de la existencia de límites y fronteras entre los Estados, obliga a repensar el contexto de soberanía, y nos lleva a imaginar un solo mundo, un solo territorio”*<sup>121</sup>.

De dichas operaciones internacionales se generan rentas sobre las cuales surgen algunas interrogantes como: ¿A qué país le corresponde gravar dichas rentas? o, si cada Estado se atribuye la potestad de gravar sobre ellas, ¿Se violan principios tributarios o derechos de los contribuyentes al gravarse sobre una sola renta dos o más veces? ¿Existen mecanismos para evitar una doble tributación? Algunas de estas interrogantes todavía no tienen una respuesta que satisfaga a todas las jurisdicciones y siguen siendo motivo de debate dentro de los organismos internacionales, los cuales han emitido informes y opiniones que sirven de guía a los sistemas tributarios; sin embargo, varias de estas opiniones se vuelven inaplicables pues bajo el criterio de soberanía y poder tributario que tienen las Administraciones Tributarias, así como del principio de legalidad de las normas, se prioriza la recaudación de impuestos por sobre los criterios que defiende los derechos de los contribuyentes.

El problema de la jurisdicción a la que corresponde gravar el Impuesto a la Renta generadas en relaciones de carácter internacional con el fin de evitar una doble imposición, tradicionalmente se ha resuelto a través de dos criterios: gravar en el país de fuente o gravar en el país de residencia de la beneficiaria de la renta. Dichos criterios se han asentado en los convenios internacionales suscritos entre los Estados para dicho fin.

El Ecuador ha suscrito varios convenios internacionales en los cuales se ha acordado con algunos países, generalmente con los países desarrollados, el criterio de gravar las rentas en el país de residencia, y con otros, como en el caso del convenio multilateral suscrito con la CAN, de gravar en el país de fuente. No obstante la suscripción de dichos convenios,

---

<sup>121</sup> Simone Carmen Amalia, “Globalización Económica y su incidencia en los Principios en los Principios Generales de la Tributación”, *Revista Jurídica Ruptura (Quito)*, Tomo 1, 2004.

como lo señalamos previamente la legislación ecuatoriana recoge el criterio de gravar la renta global, por lo que en nuestro país debería considerarse primeramente este criterio sobre rentas con componente internacional, a menos que se puede aplicar sobre ellas alguna disposición que evite la doble tributación contenida en los convenios internacionales suscritos por el Ecuador.

En definitiva, con respecto al Impuesto a la Renta no se puede hablar de un límite territorial sobre el cual la Administración Tributaria tiene potestad para gravar la renta, pues si bien en principio serían el territorio ecuatoriano, la misma normativa tributaria amplía dicha potestad al incluir el criterio de gravar el Impuesto a la Renta sobre los ingresos globales de las personas, y sobre ingresos de no residentes, si dichos ingresos provienen de fuente ecuatoriana.

### **3.7 Elemento Temporal**

Resulta así mismo importante determinar el momento (espacio de tiempo) en que se produce el hecho generador de un impuesto, con el fin de verificar el período en el cual nace la obligación tributaria, así como aquel en el cual ésta se vuelve exigible.

Respecto al Impuesto a la Renta, al ser objeto de este impuesto la totalidad de ingresos que perciben los sujetos pasivos, con las excepciones previstas en la normativa tributaria, menos los costos y gastos imputables a dichos ingresos, es necesario ubicar el período dentro del cual se verificarán los ingresos y gastos que generan la utilidad sujeta al impuesto.

Al respecto, el 7 de la Ley de Régimen Tributario Interno establece que el ejercicio impositivo es anual, y comprende el lapso que va del 1o. de enero al 31 de diciembre. En base a ello, los ingresos sujetos al Impuesto a la Renta a verificarse deberían ser las generadas durante un año, que en Ecuador será del 1 de enero al 31 de diciembre. La misma norma establece que cuando la actividad generadora de la renta se inicie en fecha posterior al 1o. de enero, el ejercicio impositivo se cerrará obligatoriamente el 31 de diciembre de cada año. En este caso, el período dentro del cual se deben verificar las rentas será inferior a un año, pero siempre con cierre al finalizar el año calendario. En sentido contrario, en el caso de terminación de actividades antes de la finalización del ejercicio impositivo, el contribuyente debe presentar una declaración anticipada del Impuesto a la

Renta; es decir, en este caso, el periodo en el que se verifiquen las rentas será desde el 1 de enero hasta la fecha de terminación de actividades.

Por otro lado, el artículo 40 de la misma Ley establece que la declaración del Impuesto a la Renta debe ser presentada anualmente por los sujetos pasivos, en los lugares y fechas determinados por el reglamento a dicha ley. Considerando ello, una vez que se termine un ejercicio fiscal, o finalicen las actividades, el sujeto pasivo debe declarar los ingresos percibidos dentro del periodo fiscal respectivo, realizar sobre ellos una conciliación tributaria para determinar la base imponible sobre la cual se aplicaría la tarifa del impuesto, y finalmente se pagará el impuesto al sujeto activo.

## **CAPÍTULO III**

### **EL IMPUESTO A LA RENTA EN EL COMERCIO ELECTRÓNICO EN ECUADOR**

Una vez que hemos analizado qué es el comercio electrónico, cómo funciona, qué medios han ayudado a su desarrollo, qué tipo de tecnologías utiliza, y algunas formas comunes de operar mediante redes electrónicas, debemos considerar qué implicaciones tributarias generan dichas actividades en el territorio ecuatoriano, y más específicamente, en materia de Impuesto a la Renta.

Para ello hemos analizado también el régimen tributario ecuatoriano con el fin de establecer los principios y políticas que rigen el sistema tributario en nuestro país, y utilizar los criterios constitucionales y doctrinarios a la hora de aplicar los impuestos sobre esta actividad. No obstante, las implicaciones tributarias que nos interesa definir sobre el comercio electrónico en el presente trabajo son respecto al Impuesto a la Renta.

Partiendo de que como lo vimos en el primer capítulo, el comercio electrónico es una transacción comercial realizada mediante redes electrónicas e informáticas, que gracias al uso de dichas redes permite realizar transacciones comerciales internacionales en pocos segundos, podemos decir en términos generales que dicha actividad no es más que una actividad comercial o económica que se realiza por un medio distinto al tradicional, cuya mayor incidencia se da a nivel internacional por la facilidad y rapidez que las redes electrónicas brindan para la comunicación entre los involucrados en dichas transacciones; sin embargo, es precisamente el medio que se utiliza en estas actividades lo que genera ciertas dudas a la hora de la determinación de los tributos aplicables.

Como lo definimos en el segundo capítulo, el Impuesto a la Renta grava por un lado los ingresos de fuente ecuatoriana, percibidos por sociedades o personas naturales sean o no residentes del territorio ecuatoriano, así como las rentas extranjeras percibidas por personas y sociedades domiciliadas en el Ecuador. Considerando ello debemos analizar si los ingresos que se perciben en las actividades de comercio electrónico constituyen materia gravada con el Impuesto a la Renta en Ecuador, y si dichas rentas son de fácil

determinación por parte de la Administración Tributaria. Además, consideramos importante analizar si se produce una efectiva recaudación del impuesto generado y los posibles efectos que dicha recaudación genere sobre el comercio electrónico.

## **6. Caracterización de los ingresos**

Si consideramos, como lo señalamos en el primer capítulo, que comercio electrónico es una actividad económica que se realiza mediante redes electrónicas, podemos partir identificando que los ingresos que se producen mediante esta actividad son de carácter comercial; siendo así, las rentas que perciba el proveedor de bien o servicio ofertado mediante una red, deberían formar parte de su renta global. El problema al respecto radica en identificar la jurisdicción a la que le corresponde gravar dicha renta.

Otro problema al respecto es en identificar el tipo de ingresos que percibe el beneficiario del mismo; por ejemplo, un consumidor conectado a la red de internet, en la cual accede a una página web para adquirir un bien o servicio ofertado por un proveedor, si opta por realizar la compra de algún producto ofertado, le resulta confuso el distinguir si el pago lo está realizando por la compra de un servicio, de una licencia o de un bien determinado.

La importancia en la identificación del tipo de ingreso generado en una actividad de comercio electrónico se da cuando el sujeto que realiza el pago por la adquisición de un bien o servicio, a un proveedor que utiliza una red electrónica para su comercialización, debe cumplir con una obligación tributaria formal o material ante la Administración Tributaria que lo regula respecto a dicho pago; por ejemplo, cuando debe realizar una retención de un tributo sobre el monto cancelado, cuyo porcentaje de retención variaría dependiente el ingreso al que corresponda, o cuando puede aplicar exoneraciones a dicha retención por una consideración económica o social prevista en el ordenamiento jurídico respectivo.

El definir dichos conceptos se vuelven aún más importantes en las operaciones internacionales, pues por la disparidad que existe entre la normativa tributaria aplicable en cada jurisdicción, la consideración de un mismo tipo de renta de forma distinta por dos Estados, podría generar la sujeción impositiva de dicha renta bajo esquemas diferentes, que podrían ocasionar una doble imposición o una no tributación.

Por otro lado, los convenios tendientes a evitar la doble imposición suelen establecer tarifas distintas de retención de acuerdo al tipo de ingresos que se generen entre sujetos domiciliados en los Estados Contratantes, por lo que la consideración uniforme respecto al tipo de rentas producidas en una actividad comercial internacional, podría delimitar la aplicación de diferentes tarifas.

Respecto al comercio electrónico se ha dicho que en éste se agudizan las dificultades para “categorizar” las rentas derivadas en estas transacciones, lo cual se da, según Domingo Carbajo Vasco, por las siguientes causas:

1. El comercio electrónico digitaliza y convierte en servicios, en realidades inmateriales, bienes que contenían o generaban derechos intelectuales e industriales, supuesto de los libros, los discos, las películas, etc.
2. Acreciente la relevancia de la economía inmaterial y de los intangibles, por lo que agudiza la importancia de calificar sus rentas en uno u otro artículo del modelo de Convenio.
3. Genera nuevos sistemas de propiedad y derechos que desbordan las clasificaciones tradicionales en la transferencia de cierto tipo de bienes.
4. Diluye las diferencias entre transmisión de la propiedad de un bien o derecho.<sup>122</sup>

Dichas causas generan que la identificación de las rentas producidas en una transacción de comercio electrónico sea más difícil que la que se realiza en las transacciones comerciales tradicionales. Por ejemplo, gracias a la tecnología actualmente se permite digitalizar cierto tipo de bienes que antes sólo utilizaban soportes físicos para transferir su dominio, como: libros, películas, música, los cuales ahora se pueden transferir utilizando redes electrónicas. Al darse este hecho se genera una confusión respecto al tipo de transferencia realizada, pues por un lado se podría considerar que la venta de un libro, música o película digitalizada -los cuales generalmente se pueden adquirir mediante una descarga en internet-, constituye una transferencia de un derecho, y por otro, que dicha venta consiste en la transferencia de un bien mueble expresado en forma digital.

---

<sup>122</sup> Domingo Carbajo Vasco, “La posición de la OCDE respecto a la calificación de las rentas derivadas del comercio electrónico”, España, Mayo 2002. Internet: [http://www.pyaconsultores.com/privado/ver\\_notitya.php?ver=15&idioma=](http://www.pyaconsultores.com/privado/ver_notitya.php?ver=15&idioma=). Acceso: 26 de mayo de 2015.

Así también, cierto tipo de transacciones electrónicas generan nuevos derechos que confunden la categoría de las rentas que se generen de las mismas, como por ejemplo, en las transacciones con software actualmente pueden ser transferidos una variedad de derechos que van desde su uso por un tiempo determinado hasta la propiedad absoluta del bien<sup>123</sup>. Lo mencionado respecto al software también podría generarse con otro tipo de transacciones de información digitalizada como: imágenes, textos y videos, en donde las rentas podrían diferenciarse dependiendo del destino que se dé a la descarga de dicha información.

Los problemas en distinguir el tipo de rentas generadas en transacciones electrónicas, causados generalmente por los motivos antes señalados, dificulta la ubicación del ingreso en los artículos de los convenios tendientes a evitar la doble imposición, o en la normativa interna, como beneficios empresariales, ganancias de capital o regalías.

Para ello, uno de los Grupos de Asesoría Técnica o TAGs<sup>124</sup>, creados por la OCDE<sup>125</sup> para asistir a los grupos de trabajo de dicha organización, encargado de la caracterización de ingresos, ha emitido opiniones respecto a cierto tipo de rentas generadas en el comercio electrónico, y ha sugerido algunas aclaraciones sobre los comentarios para el Modelo de Convenio de la OCDE sobre este tema.

Así, el informe final del TAG de Caracterización de los Ingresos publicado en febrero de 2001, denominado “Tratado Fiscal sobre los temas relacionados con la Caracterización de Ingresos derivados del Comercio Electrónico”<sup>126</sup>, describe veintiocho (28) operaciones comunes de comercio electrónico y discute su posible caracterización, entre las que constan: la orden electrónica de entrega de productos que se transmiten al consumidor en su forma física, orden electrónica y descarga en el ordenador de productos digitales, orden

---

<sup>123</sup> Este tipo de transacciones con software pueden revisarse a mayor detalle en el trabajo realizado por Carlos C. Forcada, “El Software y las Transacciones Internacionales”, publicado dentro del libro “Tributación de los negocios efectuados por medios electrónicos”, La Ley 2005, Pág. 146.

<sup>124</sup> Por sus siglas en inglés “Technical Advisory Groups”.

<sup>125</sup> “Desde noviembre de 1997, la OCDE ha celebrado diversas conferencias en materia de tributación sobre comercio electrónico. La naturaleza constructiva de los esfuerzos de la OCDE y el vehemente deseo entre los países de lograr una uniformidad relativa, han llevado a que los gobiernos (de forma individual) cedan ante los esfuerzos de la OCDE para lograr consensos, por lo menos hasta el momento”. División de Tecnología y Logística, UNCTAD, “Impuestos en el Comercio Electrónico”. Edición Abril 2010, Pág. 8.

<sup>126</sup> TAG Categorización de Ingresos, “Tax Treaty Characterisation Issues Arising From E-Commerce”, Report to working party No. 1 of the OECD Committee on Fiscal Affairs. Disponible en: <http://www.itc-leiden.nl/LinkClick.aspx?fileticket=WfC17mMW4YM=&tabid=270&language=nl-NL>. Documento en inglés.

electrónica y descarga en el ordenador de productos digitales que, posteriormente, serán explotados al cederse el derecho de propiedad intelectual con la transmisión; licencias de “software”, entre otros; y en las recomendaciones principales señala que resulta necesario considerar el concepto esencial de la operación, para determinar cómo debe ser tratada la misma<sup>127</sup>.

Considerando que las transacciones comerciales que se podrían llevar a cabo por la red de internet involucran la venta y adquisición de bienes materiales e inmateriales, podríamos categorizar al comercio electrónico de la siguiente manera: Comercialización electrónica de bienes materiales; y Comercialización electrónica de contenidos digitalizados o inmateriales.

### **1.1 Comercialización electrónica de bienes materiales**

Actualmente es muy común la adquisición de bienes materiales a través de medios electrónicos. En este caso, los bienes adquiridos deben ser entregados a los consumidores de forma física, sea mediante servicios postales o correos privados; por ello, este tipo de transacciones no generan mayores problemas en identificar la correspondencia del pago con el bien adquirido.

Kaye Caldwell<sup>128</sup> califica este tipo de comercialización como *adquisición electrónica*, mientras que Charles McLure<sup>129</sup> la considera un *pedido en la web* que comprende la comunicación interactiva multimedial de grandes cantidades de información actualizada. Así, un proveedor de bienes o servicios materiales que utiliza las redes electrónicas para su comercialización, utilizaría su página web como un catálogo al cual lo actualizaría constantemente sobre los productos que ofertare al público.

Este tipo de comercialización electrónica no parece generar implicaciones tributarias distintas a la comercialización tradicional; sin embargo, se generan algunas dudas respecto al éxito de esta transacción por el hecho de realizarse utilizando medios electrónicos sin la asistencia de una persona, es decir la posibilidad de que los consumidores puedan efectuar pedidos mediante un clic; además y por efecto de ello, también se generan dudas respecto a

---

<sup>127</sup> OCDE, “Tributación fiscal y comercio electrónico - Implantación del marco tributario de la Conferencia de Ottawa” Ob. Cit. Pág. 43

<sup>128</sup> Citado por Charles E. McLure, Jr. Ob. Cit. Pág. 87

<sup>129</sup> Charles E. McLure, Jr. Ob. Cit. Pág. 87

la configuración del hecho generador de impuestos por el simple clic; a la ubicación o domicilio del proveedor de bienes y servicios quien es el beneficiario de la rentas; al domicilio o ubicación de los consumidores; a la consideración de la página web como establecimiento de negocios y a su ubicación; entre otras, cuyas implicaciones tributarias serían distintas de acuerdo a la respuesta que se le dé a cada inquietud. Sobre dichas inquietudes analizaremos en este título los efectos tributarios en Ecuador en la comercialización electrónica de bienes materiales, partiendo de supuestos sobre el domicilio de los participantes de dichas transacciones.

Podríamos analizar primero el supuesto de que el proveedor de bienes ofertados en una página web se encuentra domiciliado en Ecuador al igual que el consumidor. En este caso, al ser el proveedor de los bienes materiales, quien es el beneficiario de la renta por dicha actividad, residente en nuestro país, el mismo debería considerar la normativa tributaria ecuatoriana vigente, y cumplir en base a ella con sus obligaciones formales y materiales ante la Administración Tributaria Ecuatoriana que nacen por su actividad comercial. Entre dichas obligaciones está emitir el respectivo comprobante de venta por la transferencia de un bien corporal o material, el cual además estaría gravado con el 12% de IVA. Además, considerando que conforme lo dispuesto en la Resolución del SRI No. NAC-DGERCGC13-00236, los contribuyentes que realicen ventas a través de internet están obligados a emitir comprobantes de venta únicamente a través de mensajes de datos y firmados electrónicamente, dicho comprobante de venta debería ser emitido sólo mediante comprobantes electrónicos.

Si en cambio consideramos el supuesto de que el proveedor de bienes ofertados mediante una página web se encuentra domiciliado en Ecuador, pero el consumidor se encuentra domiciliado en el extranjero, lo cual es factible y puede ser muy común pues como lo señalábamos en el primer capítulo, el comercio electrónico permite la comunicación a distancia fácil y rápidamente entre los usuarios de internet, dicha operación debería considerarse una exportación de bienes, la cual para su perfeccionamiento debería considerar las condiciones y obligaciones en materia aduanera respectivas, sin perjuicio de que el proveedor del bien deba emitir también un comprobante de venta local mediante

mensajes de datos por la venta efectuada, la cual gravaría 0% de IVA<sup>130</sup> por tratarse de una exportación. En los dos casos señalados anteriormente, las rentas generadas de la comercialización electrónica de bienes materiales, sean de fuente ecuatoriana o de fuente extranjera, formarían parte de la renta global del proveedor de dichos bienes, quien es residente en Ecuador, la cual sería objeto de imposición en nuestro país conforme lo analizamos en el segundo capítulo.

Por otro lado, si analizamos el supuesto de que el proveedor de bienes ofertados mediante una página web, se encuentra domiciliado en el extranjero, y el consumidor se encuentra domiciliado en el Ecuador, deberíamos considerar en primer lugar que de acuerdo al principio de territorialidad, el Estado Ecuatoriano no tendría jurisdicción para establecer obligaciones a una persona no residente, por lo que dicho proveedor no estaría obligado a considerar las disposiciones normativas ecuatorianas respecto a la emisión de comprobantes de venta que sustenten la transferencia de un bien o servicio; sin embargo, respecto a las rentas generadas por la transacción electrónica, al ser de fuente ecuatoriana por ser pagadas por un residente ecuatoriano, se podría considerar que las mismas estarían sujeto a imposición sobre la renta en Ecuador conforme lo analizamos en el capítulo anterior; no obstante, al tratarse en este caso de una importación de bienes, según lo dispuesto el artículo 13 de la Ley de Régimen Tributario Interno, dichas rentas no estarían sujetos al Impuesto a la Rente en el país<sup>131</sup>.

En estas transacciones, si el adquirente domiciliado en Ecuador requiriere sustentar su gasto por la compra del bien ofertado por redes electrónicas ante la Administración Tributaria Ecuatoriana, al tratarse dicha adquisición de una importación de bienes, debería considerar las disposiciones en materia aduanera previstas para el efecto; sin perjuicio de ello, conforme lo previsto en la normativa tributaria, el comprobante de venta válido que respaldaría una importación de bienes, sería la declaración aduanera y demás documentos

---

<sup>130</sup> Art. 55.- Transferencias e importaciones con tarifa cero.- Tendrán tarifa cero las transferencias e importaciones de los siguientes bienes: (...) 8.- Los que se exporten. Ley de Régimen Tributario Interno. Ob. Cit.

<sup>131</sup> Art. 13.- Pagos al exterior.- Son deducibles los gastos efectuados en el exterior que sean necesarios y se destinen a la obtención de rentas, siempre y cuando se haya efectuado la retención en la fuente, si lo pagado constituye para el beneficiario un ingreso gravable en el Ecuador. Serán deducibles, y no estarán sujetos al impuesto a la renta en el Ecuador ni se someten a retención en la fuente, los siguientes pagos al exterior: 1.- Los pagos por concepto de importaciones;(...)

recibidos en dicha operación<sup>132</sup>. Sin embargo es importante considerar que en la práctica, por las características de la mayoría de los bienes materiales que se comercializan por redes electrónicas y que son importados por contribuyentes locales, resulta complejo contar con este documento de respaldo requerido por la autoridad tributaria ecuatoriana. El no contar con dicho documento generaría que el gasto sea considerado no deducible del Impuesto a la Renta por los contribuyentes que hubieren requerido soportarla. Esto no ocurre en las adquisiciones con consumidores que no requieren dicho soporte, pues para ellos es irrelevante el documento de respaldo de la compra.

Por último, en el supuesto de transacciones electrónicas realizadas entre un proveedor y un consumidor domiciliados en el exterior, podríamos decir que en dicha transacción no se genera una obligación tributaria del beneficiario de las rentas con la Administración Tributaria ecuatoriana, por lo que dichas rentas no gravarían el Impuesto a la Renta en el país. No obstante, en estos casos la única incidencia que podría analizarse es el hecho de que una de las partes sea considerado residente ecuatoriano conforme la normativa tributaria, o el proveedor extranjero de bienes o servicios realice sus operaciones mediante un establecimiento permanente en Ecuador.

## **1.2 La comercialización electrónica de contenidos digitalizados o inmateriales.**

Como lo analizamos en el primer capítulo, una de las características que otorga la red de internet es la facilidad que brinda en las comunicaciones a distancia, las cuales se pueden efectuar mediante el envío de información en formato inmaterial, conocida normalmente como “contenido”. Si la transferencia de contenidos tiene un componente económico, podríamos hablar de comercio electrónico de bienes inmateriales. Según ejemplifica Charles McLure Jr, los bienes de consumo inmateriales incluyen películas, videojuegos, software, música, material impreso digitalizado, como libros, revistas y periódicos, así

---

<sup>132</sup> “Art. 1.- Comprobantes de venta.- Son comprobantes de venta los siguientes documentos que acreditan la transferencia de bienes o la prestación de servicios o la realización de otras transacciones gravadas con tributos: a) Facturas; (...) f) Otros documentos autorizados en el presente reglamento. Art. 4.- Otros documentos autorizados.- Son documentos autorizados, siempre que se identifique, por una parte, al emisor con su razón social o denominación, completa o abreviada, o con sus nombres y apellidos y número de Registro Único de Contribuyentes; por otra, al adquirente o al sujeto al que se le efectúe la retención de impuestos mediante su número de Registro Único de Contribuyentes o cédula de identidad o pasaporte, razón social, denominación; y, además, se haga constar la fecha de emisión y por separado el valor de los tributos que correspondan, los siguiente: (...) 5. La declaración aduanera y demás documentos recibidos en las operaciones de comercio exterior. (...).Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Documentos Complementarios. Decreto 430, publicado en el Registro Oficial 247 del 30 de julio 2010.

como servicios de profesionales brindados mediante la web<sup>133</sup>. El mencionado autor también señala que la característica distintiva de este tipo de comercio es que toda comunicación, y particularmente la entrega del producto, ocurre o puede ocurrir *on line*<sup>134</sup>.

Los bienes inmateriales comercializados mediante redes electrónicas antes citados, constituyen el tipo de transacciones más comunes realizadas por esta vía en la actualidad; sin embargo, no descartamos a otro tipo de transacciones económicas que podrían realizarse a través de medios electrónicos en el futuro, las cuales si bien no son conocidos hoy en día, podrían ser objeto de transacción y transmisión a través de dichos medios.

Como lo indicamos previamente, por la naturaleza que tienen los bienes digitalizados e inmateriales y la forma de transferir su dominio actualmente, no ha sido fácil el identificar con exactitud y claridad las rentas producidas en las transacciones electrónicos de estos bienes, pues una transacción de este tipo podría ser considerada por un lado, una transferencia de un derecho y, por otro, la transferencia de un bien, lo cual dificulta la ubicación del tipo de ingresos tanto en la normativa local como en los convenios tendientes a evitar la doble imposición.

Con el fin de identificar el tipo de ingresos en estas transacciones, podríamos considerar las recomendaciones dadas por el TAG de Categorización de Ingresos de la OCDE, respecto a que se debe conocer primero el concepto esencial de la operación para determinar cómo debe ser tratada la misma. Así, si nos referimos a las comercializaciones con software deberíamos primero identificar el tipo de transacción que se realice con el mismo, para posteriormente considerar si su compra constituye un pago por un derecho de uso del software, o el precio de la venta del mismo; es decir evaluando el concepto esencial de la operación.

Al respecto, nuestra normativa tributaria establece que al considerar un acto como hecho generador de un tributo, se debería calificarlo conforme a su *verdadera esencia y naturaleza jurídica*, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada hacia el mismo; y si el hecho generador se delimita atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos deberá tomar en cuenta las situaciones o relaciones económicas

---

<sup>133</sup> Charles E. McLure, Jr. Ob. Cit. Pág. 93 y 94.

<sup>134</sup> *Ibidem*.

que efectivamente existan entre los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen<sup>135</sup>. En base a esta norma podríamos decir que, al momento de realizar pagos por transacciones efectuadas mediante redes electrónicas, los sujetos involucrados deberían tomar en cuenta la verdadera esencia y naturaleza de la transacción así como las relaciones económicas que existan entre las partes, con el fin de identificar con claridad la actividad económica que se está realizando, y con ello, darle el tratamiento tributario previsto para la misma en la normativa vigente.

Por otro lado, el primer estándar de clasificación de las rentas dado por el TAG de Categorización de Ingresos de la OCDE, nos brinda unas guías para identificar a ciertos pagos realizados en transacciones electrónicas. Dicho organismo realiza una diferenciación entre servicios y derechos de autor señalando que los pagos vinculados a la adquisición del derecho a bajar de la web productos digitales, como: software, música, películas, dibujos o textos, para gozar del uso o entretenimiento por parte del consumidor de tales productos, no constituye un regalía sino un pago por servicios, un beneficio empresarial<sup>136</sup>.

En sentido contrario, el párrafo 13.1 del comentario al Artículo 12 de la OCDE en materia de software establece que los pagos efectuados para adquirir *parcialmente* los derechos de autor, sin que el autor cedente enajene íntegramente sus derechos de propiedad intelectual, constituyen una regalía cuando el pago se efectúa a cambio del derecho de utilización del programa<sup>137</sup>.

Dichas interpretaciones podrían ser consideradas por el gobierno ecuatoriano al momento de identificar las rentas generadas en la comercialización de bienes digitalizados, con el fin de ubicarlas en la normativa tributaria, o en las disposiciones de los convenios tendientes a evitar la doble imposición que ha suscrito con algunos países.

---

<sup>135</sup> Art. 17.- Calificación del hecho generador.- Cuando el hecho generador consista en un acto jurídico, se calificará conforme a su verdadera esencia y naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados. Cuando el hecho generador se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen. Código Tributario. Ob. Cit.

<sup>136</sup> Carlos A. C. Forcada, Ob. Cit.

<sup>137</sup> Comentarios al artículo 12 del Modelo de Convenio de la OCDE, Versión abreviada, Julio 2005.

Sin perjuicio de ello, para analizar las implicaciones tributarias que se generan en la comercialización electrónica de bienes inmateriales en Ecuador, o entre sujetos o rentas sometidas a imposición en el país, deberíamos evaluar primero, como lo señalamos previamente, las características de cada transacción para luego ubicar el tratamiento tributario previsto para sus rentas.

En base a ello, si consideramos que los bienes inmateriales que se comercializan electrónicamente incluyen películas, videojuegos, software, música, material impreso digitalizado (libros, revistas y periódicos), así como servicios de profesionales brindados mediante la web, para identificar las características de dichas transacciones podríamos considerar lo siguiente:

1. Conforme la Ley de Propiedad Intelectual, el software o programas de ordenador, así como los libros, composiciones musicales con o sin letra, obras cinematográficas, obras de pintura, y otras similares, son consideradas obras protegidas por “derecho de autor”<sup>138</sup>.
2. Los derechos conferidos por dicha ley se aplican por igual a nacionales y extranjeros, domiciliados o no en el Ecuador<sup>139</sup>.
3. Los derechos de autor son independientes de la propiedad del objeto material en el cual está incorporada la obra y su goce o ejercicio<sup>140</sup>.
4. Las obras protegidas por derechos de autor incluyen los derechos morales que son irrenunciables, inalienables, inembargables e imprescriptibles del autor, y los derechos patrimoniales que consisten en la facultad exclusiva que tiene el autor de explotar su obra en cualquier forma y de obtener por ello beneficios.
5. La titularidad de las obras creadas bajo relación de dependencia laboral corresponderá al empleador, quien estará autorizado a ejercer los derechos morales para la explotación de la obra, y en las obras creadas por encargo, la titularidad corresponderá al comitente de manera no exclusiva, por lo que el autor conservará

---

<sup>138</sup> Art. 8.- La protección del derecho de autor recae sobre todas las obras del ingenio, en el ámbito literario o artístico, cualquiera que sea su género, forma de expresión, mérito o finalidad. Los derechos reconocidos por el presente Título son independientes de la propiedad del objeto material en el cual está incorporada la obra y su goce o ejercicio no están supeditados al requisito del registro o al cumplimiento de cualquier otra formalidad. Las obras protegidas comprenden, entre otras, las siguientes: (...).Ley De Propiedad Intelectual, publicado en el Suplemento del Registro Oficial 426 del 28 de diciembre 2006.

<sup>139</sup> Art. 2 Ley de Propiedad Intelectual. Ob. Cit.

<sup>140</sup> Art. 8 Ley de Propiedad Intelectual. Ob. Cit

- el derecho de explotarlas en forma distinta a la contemplada en el contrato, siempre que no entrañe competencia desleal<sup>141</sup>.
6. El derecho exclusivo de explotación de la obra comprende especialmente la facultad de realizar, autorizar o prohibir, la reproducción de la obra *por cualquier forma o procedimiento*, así como la distribución pública de ejemplares o copias de la obra *mediante la venta, arrendamiento o alquiler*<sup>142</sup>.
  7. El derecho exclusivo de explotación es susceptible de transferencia y, en general, de todo acto o contrato posible bajo el derecho civil. En caso de transferencia, a cualquier título, el adquirente gozará y ejercerá la titularidad.
  8. Según el diccionario de la Real Academia Española, regalía es la participación en los ingresos o cantidad fija que se paga al propietario de un derecho a cambio del permiso para ejercerlo<sup>143</sup>. Así también, el alcance sobre el concepto de regalías expresado en la mayoría de convenios internacionales suscritos por el Ecuador, consideran al término "regalía" como al beneficio, valor o suma de dinero pagado por el uso o por el privilegio de usar derechos de autor, patentes, dibujos o modelos industriales, procedimientos o fórmulas exclusivas, marcas u otros bienes intangibles de similar naturaleza.
  9. La licencia de software es un contrato entre el desarrollador de un software y el usuario, que consiste en la autorización o permiso que concede el primero al segundo para utilizar el software en la forma determinada en el contrato.
  10. Los comentarios al artículo 12 del Modelo de Convenio de la OCDE ofrece como ejemplos de derechos de autor a la licencia para reproducir y distribuir el software que incorpora al programa protegido, o para modificar y exhibir públicamente el programa<sup>144</sup>.
  11. Los pagos por remuneraciones de la asesoría prestada por vía electrónica, por las comunicaciones electrónicas con técnicos o por el acceso, vía redes informáticas, a una base de datos para solucionar problemas –trouble-shooting– como puede ser una base de datos que proporciona información no confidencial, en respuesta a preguntas frecuentes o a problemas comunes que se plantean a menudo a los

---

<sup>141</sup> Art. 6 Ley de Propiedad Intelectual. Ob. Cit

<sup>142</sup> Art. 20 Ley de Propiedad Intelectual. Ob. Cit.

<sup>143</sup> Real Academia Española. "Concepto Regalía", Internet: <http://lema.rae.es/drae/srv/search?id=optv9eYloDXX2eLJDIOQ>. Acceso: 22 de mayo del 2015.

<sup>144</sup> Párrafo 13.1 de los Comentarios al artículo 12 de la OCDE.

usuarios de aplicaciones informáticas –software–, deberían ser considerados como pago de servicios<sup>145</sup> y no de regalías.

En base a las disposiciones normativas mencionadas, así como a las consideradas interpretativas dadas a ciertos conceptos por la OCDE en sus comentarios al artículo 12 del Modelo de Convenio, podríamos concluir en lo siguiente, sin perjuicio de que para determinar el tipo de ingresos generados en la comercialización de bienes inmateriales, debería evaluarse cada caso en particular:

1. El monto que se paga por el uso o por el privilegio de usar derechos de autor o cualquier otro tipo de bien intangible constituye un pago por regalía.
2. Si el software o programa de ordenador, libros, composiciones musicales con o sin letra, obras cinematográficas, obras de pintura, y otras similares, son consideradas obras protegidas por derecho de autor, sus autores o los titulares del derecho de autor, podrían ejercer sobre sus obras derechos morales y patrimoniales.
3. Los derechos patrimoniales que comprenden la facultad de realizar, autorizar o prohibir, la reproducción de la obra por cualquier forma o procedimiento, así como la distribución pública de ejemplares o copias de la obra mediante la venta, arrendamiento o alquiler, pueden ser ejercidos directamente por el autor o pueden ser transferidos a terceros. En este caso, el adquirente gozará y ejercerá la titularidad del derecho de autor.
4. Si una persona paga por el “uso” de un derecho de autor, sea que la obra consista en una software, libro, música, película, etc., o que el derecho involucre la reproducción de la obra por cualquier forma o procedimiento; la comunicación pública de la obra por cualquier medio que sirva para difundir las palabras, los signos, los sonidos o las imágenes; la distribución pública de ejemplares o copias de la obra mediante la venta, arrendamiento o alquiler; la importación; y, la traducción, adaptación, arreglo u otra transformación de la obra, el pago por dicho uso constituiría un *pago por regalías*.
5. Si en cambio el pago no se realiza para el uso del derecho de autor, que podrían involucrar los casos señalados en el numeral anterior, sino para que se adquiere para su consumo, a dicho pago se podría dar un tratamiento diferente al de regalías.

---

<sup>145</sup> Párrafo 11.4 de los Comentarios al artículo 12 de la OCDE.

Éste podría ser el caso de la adquisición de bienes digitalizados como libros, revistas, películas, que se adquieren mediante la red electrónica para consumo personal.

6. Así también, se podría aplicar un tratamiento diferente a regalías en los pagos que se realicen para adquirir y no usar derechos de autor, como por ejemplo en el caso de que una compañía disponga la elaboración de un software a otra, concluyendo la venta del mismo con la adquisición del programa de ordenador. En este caso, la elaboración del software se realiza por encargo, y la titularidad para explotar el software, o ejercer los demás derechos patrimoniales, recaería en la compañía titular. Aquí, la transacción que involucró el desarrollo del software podría considerarse como un servicio del programador.
7. Por último, respecto a los pagos por remuneraciones de asesoría prestada por vía electrónica, deberíamos considerar la característica de cada servicio con el fin de categorizarlo como propiamente un servicio, cuyo ingreso constituiría un beneficio empresarial para el prestador, o verificar si su prestación involucra un pago de regalía por el uso de derecho inmaterial de know-how.

Este tipo de categorización de ingresos y operaciones también permitiría definir la característica de la transacción para determinar el tratamiento aplicable a la misma, respecto al Impuesto al Valor Agregado en nuestro país; así por ejemplo, si analizamos el supuesto de que el proveedor de un servicio o un software ofertado electrónicamente, se encuentra domiciliado en Ecuador, pero el consumidor se encuentra domiciliado en el extranjero, dicha operación podría considerarse una exportación de dichos servicios o de derechos de autor, lo cual gravaría 0% de IVA, si cumpliere las condiciones previstas en la normativa tributaria para tener dicha calidad<sup>146</sup>. En este caso, las rentas generadas de la comercialización electrónica de estos bienes inmateriales formarían parte de la renta global

---

<sup>146</sup> Art. 56.- Impuesto al valor agregado sobre los servicios.- El impuesto al valor agregado IVA, grava a todos los servicios, entendiéndose como tales a los prestados por el Estado, entes públicos, sociedades, o personas naturales sin relación laboral, a favor de un tercero, sin importar que en la misma predomine el factor material o intelectual, a cambio de una tasa, un precio pagadero en dinero, especie, otros servicios o cualquier otra contraprestación. Se encuentran gravados con tarifa cero los siguientes servicios: (...) 14.- Los que se exporten. Para considerar una operación como exportación de servicios deberán cumplirse las siguientes condiciones: a) Que el exportador esté domiciliado o sea residente en el país; b) Que el usuario o beneficiario del servicio no esté domiciliado o no sea residente en el país; c) Que el uso, aprovechamiento o explotación de los servicios por parte del usuario o beneficiario tenga lugar íntegramente en el extranjero, aunque la prestación del servicio se realice en el país; y, d) Que el pago efectuado como contraprestación de tal servicio no sea cargado como costo o gasto por parte de sociedades o personas naturales que desarrollen actividades o negocios en el Ecuador. Ley de Régimen Tributario Interno. Ob. Cit.

del proveedor de los mismos, quien es residente en Ecuador, y serían objeto de imposición en nuestro país.

En cambio, si el proveedor de bienes inmateriales se encuentra domiciliado en exterior pero el consumidor es residente en Ecuador, dicha adquisición de servicios o de derechos de autor, podría considerarse una importación de los mismos, al cumplirse las condiciones previstas en la normativa tributaria<sup>147</sup>, cuya transacción estaría gravada con el 12% de IVA. En este caso, el IVA debería ser liquidado y pagado en la declaración mensual que realice el sujeto pasivo, y el adquirente del servicio importado estaría obligado a emitir la correspondiente liquidación de compra de bienes y prestación de servicios, y a efectuar la retención del 100% del IVA generado. Con ello, incluso los consumidores finales, estarían obligados a emitir dicho comprobante y a retener el IVA generado, sea cual fuere el costo de los mismos, siendo en la práctica algo difícil de controlar en transacciones internacionales y de bajo costo.

Sin perjuicio del análisis mencionado anteriormente, queremos recalcar que la categorización de las rentas generadas en la comercialización de bienes inmateriales debería realizarse considerando la naturaleza de la operación realizada, y verificando su verdadera esencia y naturaleza jurídica.

## **7. Determinación de la fuente**

Una vez que se caractericen los ingresos en el comercio electrónico, debería aplicarse las reglas para la determinación del origen económico de las rentas, con el fin de identificar si las mismas son de fuente interna o de fuente extranjera, lo cual permitirá concluir finalmente en si determinadas rentas están o no sujetas a imposición de un Estado.

Como lo señala Carlos A. C. Forcada, el derecho a imponer un tributo por parte de un Estado surge como consecuencia de un nexo fiscal que origina una relación entre el Estado

---

<sup>147</sup> Art. 70.- Declaración, liquidación y pago del IVA para mercaderías y servicios importados.- (...) En el caso de importaciones de servicios, el IVA se liquidará y pagará en la declaración mensual que realice el sujeto pasivo. El adquirente del servicio importado está obligado a emitir la correspondiente liquidación de compra de bienes y prestación de servicios, y a efectuar la retención del 100% del IVA generado. Se entenderá como importación de servicios, a los que se presten por parte de una persona o sociedad no residente o domiciliada en el Ecuador a favor de una persona o sociedad residente o domiciliada en el Ecuador, cuya utilización o aprovechamiento tenga lugar íntegramente en el país, aunque la prestación se realice en el extranjero.

y un sujeto pasivo, el cual viene dado por la consecución del presupuesto de hecho previsto en la normativa respectiva, que genera la creación de la obligación tributaria. Para que se genere dicho nexo fiscal debería el Estado gozar de jurisdicción, la cual ha estado basada en los criterios de nacionalidad, residencia y fuente<sup>148</sup>.

Los criterios de fuente consisten esencialmente en que las rentas de cualquier tipo, sean provenientes del trabajo, del capital o ambas fuentes, se graven en el Estado donde se hayan originado; con ello, la potestad tributaria de los Estados alcanza las rentas de sujetos no residentes, si éstos percibieren rentas originadas en dicho Estado.

La normativa tributaria ecuatoriana establece qué tipo de ingresos se consideran de fuente ecuatoriana, incluyendo entre ellos como conceptos generales: los que perciban los ecuatorianos y extranjeros *por actividades desarrolladas en el exterior*, provenientes de personas naturales, de sociedades nacionales o extranjeras, *con domicilio en el Ecuador*; y cualquier otro ingreso que perciban las sociedades y las personas naturales nacionales o extranjeras *residentes en el Ecuador*<sup>149</sup>.

De los ejemplos señalados, podemos observar que los criterios utilizados por la Administración Tributaria para determinar los ingresos de fuente ecuatoriana, dependen de la ubicación geográfica de los sujetos que pagan las rentas así como de los que reciben. Similares criterios han sido establecidos en otras legislaciones tributarias que definen los conceptos que darán origen al ejercicio de la jurisdicción en la fuente.

Sobre ello podemos mencionar el análisis de las diversas ponencias presentadas en el Congreso de la International Fiscal Association, celebrado en San Francisco (2001), cuyo resumen lo presenta Carlos A. C. Forcada en el trabajo citado en el presente, en donde se evidencia los puntos de conexión utilizados para fundar la jurisdicción tributaria en la fuente por diferentes Estados:

- Existencia de un establecimiento permanente o lugar fijo de negocios (Dinamarca, Finlandia, Suecia)
- Fuente de pago de los ingresos (Brasil e Indonesia)

---

<sup>148</sup> Carlos A. C. Forcada. Ob. Cit.

<sup>149</sup> Art. 8, numerales 2 y 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno, Ob. Cit.

- Lugar de realización de la actividad empresarial –doing business in- (Reino Unido, Canadá y en general países del Commonwealth)
- Presencia física del proveedor de servicios (Perú, Rusia, USA)
- Ubicación de los factores productivos empleados en la generación de la renta (Uruguay)
- Reglas especiales para transacciones electrónicas (Taipé Chino y Perú)
- Lugar de contratación (Reino Unido, Nueva Zelandia, Sudáfrica y países del Commonwealth)<sup>150</sup>.

Los criterios adoptados por los diferentes estados para gravar en la fuente determinadas rentas, vienen ligados al ejercicio de actividades o generación de rentas dentro de un territorio específico, es así que incluso cuando los Estados renuncian a su soberanía de gravar determinadas rentas al suscribir convenios tendientes a evitar la doble imposición, en dichos convenios se conservan criterios para gravar en la fuente rentas provenientes de actividades ejercidas en el territorio de los no residentes. Por ejemplo, en los convenios que se basan en el modelo de la OCDE, se incluyen categorías de renta que pueden gravarse en el Estado de la fuente o situación, como:

1. Rentas de la propiedad inmobiliaria situada en dicho Estado (incluyendo las rentas de explotaciones agrícolas y forestales), ganancias de capital derivadas de la enajenación de dicha propiedad y patrimonio que representa;
2. Utilidades de los establecimientos permanentes situados en dicho Estado, ganancias de capital derivadas de la enajenación de un establecimiento permanente y patrimonio representado por la propiedad mobiliaria que forme parte del activo de dicho establecimiento permanente;
3. Rentas de las actividades de artistas y deportistas realizadas en dicho Estado, independientemente de que tales rentas se atribuyan al artista o deportista o a otra persona;
4. Remuneraciones en calidad de consejero pagadas por una sociedad residente en dicho Estado;
5. Remuneraciones por razón de un trabajo dependiente en el sector privado realizado en dicho Estado, salvo cuando el empleado permanezca allí durante un período que

---

<sup>150</sup> Carlos A. C. Forcada. Ob. Cit. Pág. 83.

no exceda de ciento ochenta y tres días en cualquier período de doce meses que comience o termine en el período impositivo relevante y se cumplan ciertas condiciones; y remuneraciones de un trabajo dependiente a bordo de un buque o aeronave explotado en el tráfico internacional, o a bordo de una embarcación, si la sede de dirección efectiva de la empresa está situada en dicho Estado;

6. Remuneraciones y pensiones pagadas por razón de un trabajo dependiente en el sector público, bajo ciertas condiciones.<sup>151</sup>

En el caso de Ecuador, la determinación de la fuente también está ligada a criterios del lugar de realización de las actividades de los sujetos; así el numeral primero del artículo 8 de la Ley de Régimen Tributario Interno establece que, serán de fuente ecuatoriano los ingresos que perciban los ecuatorianos y extranjeros por actividades laborales, profesionales, comerciales, industriales, agropecuarias, mineras, de servicios y otras de carácter económico *realizadas en territorio ecuatoriano*, salvo los percibidos por personas naturales no residentes en el país por servicios ocasionales prestados en el Ecuador, cuando su remuneración u honorarios son pagados por sociedades extranjeras y forman parte de los ingresos percibidos por ésta.

Bajo el concepto antes citado, las rentas que pagaren compañías extranjeras a personas -podrían extranjeras- por sus actividades realizadas en Ecuador, también podrían estar sujetas a imposición en Ecuador por ser consideradas de fuente ecuatoriana. La condición en este caso se da a que dichas actividades se realicen en un período mayor a seis meses.

No obstante lo señalado anteriormente, en las actividades de comercio electrónico resulta difícil establecer la determinación de la fuente si nos basamos en criterios que consideren el lugar de realización de actividades económicas, pues por las características de las transacciones realizadas por redes electrónicas, es difícil la determinación del lugar de realización. Sobre ello Abrams y Doermberg señalaban:

*“Lo que representaría una norma consolidada, desde la perspectiva política tributaria, podría resultar totalmente inadecuado desde el punto de vista de la tecnología disponible (p.ej., la posibilidad de efectuar pagos electrónicos en efectivo, anónimos o imposibles de localizar, o de encontrar la ubicación de un servidor). Tal vez la consecuencia más*

---

<sup>151</sup> Comité de Asuntos Fiscales OCDE, “Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio”, Introducción, Versión Abreviada, 15 de julio de 2005.

*importante del crecimiento del comercio electrónico, para la política tributaria, podría ser el hecho de que la tecnología, y no la política, determinará las normas tributarias en el siglo veintiuno.*"<sup>152</sup>

Sin embargo, si intentamos definir de forma general qué tipo de ingresos generados en el comercio electrónico son de fuente ecuatoriana, los cuales podrían ser como lo vimos en el punto anterior por regalías o rentas empresariales, podríamos decir:

1. Los ingresos que perciban los ecuatorianos y extranjeros por actividades de comercio electrónico realizadas en territorio ecuatoriano por un período que no sea menor a seis meses;
2. Los ingresos que perciban los ecuatorianos y extranjeros por actividades de comercio electrónico desarrolladas en el exterior, si éstos son pagados por personas naturales, sociedades nacionales o extranjeras, con domicilio en el Ecuador, o por entidades y organismos del sector público ecuatoriano;
3. Los beneficios o regalías pagados a los beneficiarios de derechos de autor como el software u otro tipo de bienes protegidos, así como por la transferencia de tecnología;
4. Los percibidos por establecimientos permanentes situados en Ecuador de compañías extranjeras, que realicen la actividad de comercio electrónico o vendan sus derechos de propiedad intelectual mediante dicho establecimiento permanente.

No obstante dichas consideraciones, como lo señalamos también respecto a la categorización de las rentas del comercio electrónico, para analizar si los ingresos generados en esta actividad son o no de fuente ecuatoriana, se debería analizar de forma independiente cada operación económica realizada mediante las redes electrónicas.

## **8. Determinación de la residencia y domicilio de los actores de estas transacciones**

La determinación de la residencia y domicilio de los actores de estas transacciones ha sido un tema de mucho debate a nivel internacional, pues precisamente por las facilidades que brindan las redes de telecomunicaciones, actualmente resulta fácil manejar un negocio vía

---

<sup>152</sup> Abrams y Doermberg citado por Charles E. McLure, Jr., Ob. Cit. 34.

internet sólo mediante un portal web y sin necesidad de contar con oficina o establecimiento físico para ello. De esta manera, el concepto de residencia o domicilio previstos en la normativa tributaria, pueden ser considerados inaplicables.

Como lo mencionamos en el capítulo anterior, para determinar la residencia de una persona en el territorio ecuatoriana, se debía cumplir con ciertos requisitos, uno de ellos era la “permanencia” por un tiempo determinado en el país, además de otros criterios que fueron recientemente introducidos en la reforma tributaria realizada mediante la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal.

Respecto al requisito de permanencia, el numeral 1 del artículo 7 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, establece que la *“permanencia de una persona natural se referirá a su presencia física en un lugar y se contará por días completos, incluyendo el día de entrada pero no el de salida.”* (lo resaltado nos pertenece).

Considerando el criterio establecido en la normativa tributaria, se podría decir que con ello se excluye a toda presencia virtual que pudiera existir en el Ecuador como consideración para determinación de la residencia. Este criterio fue sostenido hasta antes de la reforma tributaria del mes de diciembre del 2014; no obstante, actualmente, se incluyen dos nuevos criterios para la consideración de la residencia de personas naturales que no incluyen la permanencia del sujeto que realizare actividades económicas, considerando las siguientes condiciones:

1. Que el núcleo principal de sus actividades o intereses económicos radique en Ecuador, de forma directa o indirecta; lo cual se daría si dicha persona obtuviere en un período de doce meses previos al análisis de residencia, el mayor valor de ingresos con respecto a cualquier otro país, o si posee en el país el mayor valor de sus activos; o,
2. 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.

En base a estos dos criterios podríamos vincular a una persona al régimen tributario ecuatoriana considerándolo residente de este país si cumpliera con dichos parámetros. Sin

embargo, el problema en las dos situaciones es que el Estado Ecuatoriano debería contar con información económica y personal del sujeto a análisis, para determinar su residencia sea por el núcleo principal de intereses económicos o por el lugar donde residieren sus vínculos familiares.

En este sentido, si una persona que realiza actividades de comercio electrónico no cumple con los parámetros y condiciones para ser considerado residente ecuatoriano, sea por que no cumple un período de permanencia en uno o dos ejercicios fiscales, o por no poder definir si el mismo tiene su núcleo de intereses económicos o sus vínculos familiares en Ecuador, dicha persona no estaría vinculado a la jurisdicción ecuatoriana por su residencia, por ello, no estaría obligada al cumplimiento de obligaciones tributarias formales ante la Administración Tributaria.

El problema en las actividades de comercio electrónico se genera en los casos en que, de acuerdo con la normativa interna de cada Estado, no pudiere ser establecida la residencia de una persona que realiza este tipo de actividades en ninguna jurisdicción, al no cumplirse con los presupuestos y condiciones para que exista una vinculación jurídica con un Estado. Vinculación que en la mayoría de casos se crea por el tiempo de permanencia de un sujeto en un territorio, lo cual podría no ser el caso del comercio electrónico, pues como lo vimos en el primer capítulo, la operación de una página web puede realizarse de forma virtual, es decir sin la necesidad de contar con un establecimiento.

Sin embargo, creemos que en la práctica, este tipo de conflictos sobre la determinación de la residencia se daría en el caso de que lo proveedor de bienes y servicios que los comercializa mediante su página web, en realidad no contare con una presencia física u oficina central en ninguna parte del mundo desde donde operar su negocio, o incluso sólo su página web, lo cual podría no ser el caso de muchos negocios que se manejan por esta vía. Por ejemplo, la tienda on-line Amazon.com, si bien es conocida por sus ventas a través de internet, la misma cuenta con varios establecimientos desde donde opera, los cuales pueden ser verificados utilizando la misma tecnología de internet, pues esta información está disponible y es de libre acceso en herramientas como “Whois” que tienen las entidades registradoras de nombres de dominio.

Dicho servicio de búsqueda Whois es requerido por la ICANN a todas las entidades registradoras<sup>153</sup>; sea las encargadas del registro de nombres de dominio bajo ccTLD (Código de País de Dominio de Nivel Superior) como la NIC.EC, que registra nombres de dominio en .EC, o del registro de nombres de dominio gTLD (Dominios de nivel superior genéricos) como GoDaddy, que registra nombres de dominio en .COM.

Usando este servicio se puede acceder a: la información de la empresa o persona que registra un nombre de dominio, la entidad registradora, nombres de los servidores de dominio y sus IP, etc.; por ejemplo, si ingresamos a la página whois.com, podríamos obtener la información de registro de la tienda on-line Amazon.com con los siguientes datos:

**Domain Name:** *amazon.com*

*Registry Domain ID: 281209\_DOMAIN\_COM-VRSN*

*Registrar WHOIS Server: whois.markmonitor.com*

*Registrar URL: http://www.markmonitor.com*

*Updated Date: 2014-04-30*

*Creation Date: 1994-10-31*

*Registrar Registration Expiration Date: 2022-10-30*

**Registrar:** *MarkMonitor, Inc.*

*Registrar IANA ID: 292*

*Registrar Abuse Contact Email: Email Masking Image@markmonitor.com*

*Registrar Abuse Contact Phone: +1.2083895740*

**Registry Registrant ID:**

*Registrant Name: Hostmaster, Amazon Legal Dept.*

*Registrant Organization: Amazon Technologies, Inc.*

*Registrant Street: P.O. Box 8102*

*Registrant City: Reno*

*Registrant State/Province: NV*

*Registrant Postal Code: 89507*

*Registrant Country: US*

*Registrant Phone: +1.2062664064*

*Registrant Fax: +1.2062667010*

*Registrant Email: Email Masking Image@amazon.com*

---

<sup>153</sup> ICANN, “Guía para nombres de dominio”, Internet: <https://www.icann.org/en/system/files/files/domain-names-beginners-guide-06dec10-es.pdf>. Acceso: 22 de mayo del 2015.

**Registry Admin ID:**

*Admin Name: Hostmaster, Amazon Legal Dept.*  
*Admin Organization: Amazon Technologies, Inc.*  
*Admin Street: P.O. Box 8102*  
*Admin City: Reno*  
*Admin State/Province: NV*  
*Admin Postal Code: 89507*  
*Admin Country: US*  
*Admin Phone: +1.2062664064*  
*Admin Fax: +1.2062667010*  
*Admin Email: Email Masking Image@amazon.com*

**Registry Tech ID:**

*Tech Name: Hostmaster, Amazon Legal Dept.*  
*Tech Organization: Amazon Technologies, Inc.*  
*Tech Street: P.O. Box 8102*  
*Tech City: Reno*  
*Tech State/Province: NV*  
*Tech Postal Code: 89507*  
*Tech Country: US*  
*Tech Phone: +1.2062664064*  
*Tech Fax: +1.2062667010*  
*Tech Email: Email Masking Image@amazon.com*

**Name Servers**

*Name Server: ns3.p31.dynect.net*  
*Name Server: ns4.p31.dynect.net*  
*Name Server: ns1.p31.dynect.net*  
*Name Server: pdns6.ultradns.co.uk*  
*Name Server: ns2.p31.dynect.net*  
*Name Server: pdns1.ultradns.net<sup>154</sup>*

Así también podríamos revisar la información de la página nic.ec, que nos reporta lo siguiente:

**Domain Information**

*Query: nic.ec*

---

<sup>154</sup> Whois Identify for everyone, Internet; <http://www.whois.com/whois/amazon.com>. Acceso: 22 de mayo del 2015.

*Created: 15 Apr 2011*

*Modified: 18 May 2012*

*Expires: 15 Apr 2021*

**Name Servers:**

*sns-pb.isc.org*

*n1.nic.ec*

*n2.nic.ec*

*n3.dns.ec*

**Registrar Information**

*Registrar Name: Registry NIC.EC*

*Country: EC*

**Registrant:**

*Name: Victor Abboud*

*Organisation: NIC.EC*

*Address: 9 de Octubres 100 y Malecon, Edf. La Previsora 2204, Guayaquil, Guayas, EC*

*Email Address: email@nic.ec*

*Phone Number: 5934-2515912<sup>155</sup>*

Como pudimos observar, utilizando esta aplicación que provee el internet podemos identificar la compañía y la residencia que es dueña del nombre de dominio de un negocio en internet, así como la compañía que registra el mismo, el servidor donde se aloja la página web respectiva, entre otros detalles, los cuales nos permitirían vincular a esta empresa con un territorio determinado.

Al respecto, Peha y Strauss han señalado que no deberíamos basarnos en la ubicación del vendedor para vincularlo con una jurisdicción tributarias al poder ésta desplazar fácilmente. Sobre ello explican que: “*Los impuestos no pueden basarse sobre la ubicación del vendedor, porque la tecnología de las comunicaciones [...] le permite desplazarse sin crear el más mínimo inconveniente a sus clientes. Igualmente con la tecnología actual, los impuestos no pueden basarse sobre la ubicación del adquirente, pues ésta no puede ser determinada por el vendedor*”<sup>156</sup>

Sin embargo, creemos que si bien la tecnología permitiría el desplazamiento de la ubicación de las páginas web de un territorio a otro fácilmente, las aplicaciones utilizadas y

---

<sup>155</sup> Whois Identify for everyone, Internet; <http://www.whois.com/whois/nic.ec>. Acceso: 22 de mayo del 2015.

<sup>156</sup> Peha y Strauss citado por Charles E. McLure, Jr., Ob. Cit. 31.

que señalamos de ejemplo anteriormente, podrían servir de base a las Administraciones Tributarias para identificar la presencia al menos temporal de una empresa en un determinado territorio.

## **9. Establecimiento Permanente**

El concepto de establecimiento permanente envuelve el criterio de gravar las rentas generadas por compañías multinacionales, en un lugar distinto al de su residencia por producir las mismas mediante un lugar fijo de negocios en donde éste se encuentre ubicado. Además, como lo mencionamos anteriormente al revisar la determinación de la fuente en las rentas de comercio electrónico, el establecimiento permanente determinaría que las rentas de una actividad económica, se vinculan tributariamente con el lugar de la fuente productora de las mismas.

En base a ello podemos decir que las rentas que percibirían empresas que realizan actividades económicas en lugares distintos al territorio de su residencia, se someterían a imposición en ese Estado por contar en éste con un establecimiento permanente, siempre que se vinculen dichas rentas con dicho establecimiento.

De conformidad con nuestra normativa tributaria, se entiende como establecimiento permanente de una empresa extranjera a todo lugar o centro fijo ubicado dentro del territorio nacional, en el que una sociedad extranjera efectúe todas sus actividades o parte de ellas<sup>157</sup>.

Al vincular las rentas de una actividad comercial a un establecimiento permanente ubicado en un lugar distinto al de residencia de la empresa generada de las mismas, se limita la posibilidad de recaudación tributaria por parte del Estado de residencia de la compañía que los genera. Por ello, respecto en materia de comercio electrónico, el tema sobre la consideración de establecimiento permanente ha generado mucho debate a nivel internacional, pues no ha existido todavía un consenso respecto a considerar si las actividades que realiza una compañía mediante una página web, podrían vincularse a un determinado Estado al considerarlo a éste como un establecimiento permanente, sea por el

---

<sup>157</sup> Art. 8, último inciso Ley de Régimen Tributario Interno.

lugar donde se encuentra el servidor que tiene alojada la página o del lugar de los servidores locales que proveen el acceso a la misma dentro de un territorio determinado.

Sobre ello se han emitido comentarios por parte de la OCDE, los cuales siguen siendo debatidos hasta ahora; sin embargo, concordamos en el análisis realizado al artículo 5 del Modelo de Convenio para Evitar la Doble Imposición, el cual establece que un ciber sitio no tiene una localización que constituya un “lugar de negocio”, pues en lo que respecta a las aplicaciones informáticas –software– y a los datos contenidos en ella no se da la existencia ni de locales, ni de maquinaria, ni de equipos. Sobre ello señala:

*“Si bien la ubicación de un equipo automatizado operado por una empresa puede considerarse como establecimiento permanente en el país donde se localiza, ha de distinguirse entre un equipo informático que puede estar situado en un lugar y constituir un establecimiento permanente en determinadas circunstancias, y los datos y aplicaciones informáticas –software– que se utilizan o se almacenan en ese equipo. Por ejemplo, un ciber sitio que sea una combinación de aplicaciones informáticas –software– y datos electrónicos no constituye por sí mismo un bien tangible. Por lo tanto, un ciber sitio no tiene una localización que constituya un “lugar de negocio”, pues en lo que respecta a las aplicaciones informáticas –software– y a los datos contenidos en ella no se da la existencia ni de locales, ni de maquinaria, ni de equipos (véase el párrafo 2 anterior). Por otra parte, el servidor que almacena el ciber sitio y mediante el cual se accede a él es parte de un equipo con ubicación física, y tal localización puede de este modo constituir un “lugar fijo de negocios” de la empresa que explota el servidor”<sup>158</sup>*

Sin perjuicio del análisis realizado anteriormente, debemos recordar que el sistema tributario ecuatoriano grava los ingresos de fuente ecuatoriana de sociedades, personas naturales o entidades, sean o no residentes del Estado Ecuatoriano. En base a este criterio, las rentas generadas de una actividad de comercio electrónico, cuya fuente productora, conforme la normativa tributaria, se diere en Ecuador, igualmente estarían gravadas con el Impuesto a la Renta a pesar de no realizarse mediante un establecimiento permanente ubicado en nuestro territorio. Con ello queremos decir que las rentas que se perciban de una actividad de comercio electrónico en donde participen sujetos domiciliados en el Ecuador, sea que el proveedor de bienes o servicios por redes electrónicos, cuente o no con un lugar fijo de negocios situado en él, podrían estar sujetas a imposición.

---

<sup>158</sup> Párrafo Segundo, comentario al artículo 5 del Modelo de Convenio de la OCDE.

## **10.Mecanismos para evitar la doble imposición o la no sujeción de la rentas del Comercio Electrónico Internacional.**

El hecho de que los estados apliquen los criterios de gravar en la fuente y en la residencia al mismo tiempo sobre rentas que tengan un componente internacional, genera que las mismas se sometan a doble imposición. Para evitar dicha doble imposición, los estados suscriben convenios bilaterales o multilaterales en los cuales detallan los mecanismos a aplicarse en estos casos, con el fin de que la renta de una misma actividad económica, se someta a imposición en un sólo Estado.

En base a ello, en una actividad de carácter internacional, donde un sujeto domiciliado en un Estado deba pagar a otro domiciliado en otro Estado, las rentas generadas de dicha actividad se someterían a imposición en de los dos Estados, de acuerdo a las disposiciones que establezca el Convenio suscrito entre ellos. La mayoría de Convenios que se basaron en el Modelo de Convenio de la OCDE, recogen el criterio de gravar las rentas en el estado de residencia.

Respecto a los beneficios empresariales de una empresa de un Estado Contratante, los convenios establecen que éstos se someterán a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. De realizarse las actividades mediante dicho establecimiento permanente, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero solo en la medida en que sean imputables a ese establecimiento permanente.

El Ecuador tiene suscrito 14 Convenios bilaterales tendiente a evitar la doble imposición y un Convenio Multilateral suscrito entre los países miembros de la Comunidad Andina de Naciones (CAN). En los Convenios bilaterales, el Ecuador ha acordado con los países suscriptores que la mayoría de las rentas se sometan a imposición en el país de residencia, en cambio respecto a la Decisión suscrita con la CAN, se mantiene en general el criterio de gravar las rentas donde éstas tengan su fuente productora.

Si aplicamos los Convenios tendientes a evitar la doble imposición sobre pagos realizados en el comercio electrónico, deberíamos ubicar primero el tipo de renta al que corresponde el pago al exterior. Si al verificar el tipo de renta y conforme el Convenio respectivo, la

renta no está sujeta a imposición en Ecuador, entonces no se debería efectuar una retención sobre el pago respectivo. Sin embargo, vale aclarar que conforme la normativa tributaria ecuatoriana, los sujetos pasivos que realicen pagos al exterior que no estén sujetos a retención de Impuesto a la Renta en aplicación de convenios internacionales, deberán cumplir varios requisitos con el fin de que el pago sea considerado gasto deducible de su Impuesto a la Renta. De entre estos requisitos se encuentra el requerir al proveedor del exterior, un certificado de residencia fiscal y un certificado de auditores. No obstante, como lo señalamos anteriormente, si la compañía proveedora de bienes o servicios por internet, no contare con una residencia fiscal permanente en un Estado con el que estuviéremos aplicando un convenio internacional, las disposiciones del mismo no le serían aplicables, y por lo tanto, el ingreso de estas transacciones sí podría generar una doble imposición.

Por otro lado, la normativa ecuatoriana establece otro mecanismo para evitar la doble imposición, el cual consiste en considerar como exentas, las rentas que ya han tributado en el exterior, así, el artículo 136 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, establece que las personas naturales residentes en el país y las sociedades nacionales que perciban ingresos en el exterior sujetos a Impuesto a la Renta en el Ecuador, que hubiesen sido sometidos a imposición en otro Estado, se excluirán de la base imponible en el Ecuador, y se tratarán como rentas exentas.

Por último, en los casos de comercio electrónico en los cuales podría no determinarse la residencia del proveedor de bienes y servicios comercializados por la plataforma de internet en ningún estado, las autoridades administrativas podrían aplicar mecanismos de control utilizando los mismos convenios internacionales que permiten el intercambio de información entre los Estados Contratantes, así como mecanismos de asistencia mutua en la recaudación de sus respectivos impuestos, con el fin de identificar las transacciones económicas realizadas dentro de sus territorios e identificar el tiempo de permanencia en cada uno, los ingresos que se reportan ante cada administración. Para ello, se requiere la implementación de un sistema de control efectivo que permite el reporte de dichas operaciones.

## CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Para la transmisión, emisión o recepción de cualquier información a distancia se requiere de una infraestructura de comunicaciones, las cuales pueden consistir en redes de telefonía, estaciones de transmisión de radio, redes de internet, entre otras; que utilizan tres principales medios de transmisión para llevar la información del emisor al destinatario o receptor: los cables, radio o satélites.

La infraestructuras de comunicaciones que ha permitido una comunicación a distancia más dinámica, pues permite la transmisión de voz, mensajes, documentos y cualquier tipo de información en cuestión de segundos, es la red de internet. Esta red opera bajo un protocolo, en donde las personas que requieren acceder a la misma necesitan de una dirección IP, además de sistemas de transmisión (cables, radio o satélite), routers, proveedores de servicios de internet, software, entre otros medios.

La red de internet es la más utilizada por los actores del comercio electrónico; no obstante, la mayoría de las definiciones del comercio electrónico van más allá del uso de internet como el medio para llevar a cabo actividades comerciales, pues describen que éstas también pueden llevarse a cabo a través de otras redes informáticas.

En vista de que las direcciones IP constituyen un grupo de números, los cuales resultan difíciles de memorizar, se utiliza otro mecanismo de direccionamiento que es el “Sistema de Nombres de Dominio”, el cual asigna nombres a las direcciones IP, utilizando una estructura jerárquica de nombres y los divide en dominios específicos. Dichos nombres de dominio constituirían la denominación de una página web con la cual ésta se presenta en la red. Las páginas web así mismo, requieren de un sistema de alojamiento (hosting) con el fin de que funcionen en internet.

Existen dos tipos de usuarios de internet, aquellos que proveen contenidos, como las páginas Web en las que se llevan a cabo transacciones, sean remuneradas o no; y, aquellos que reciben tales contenidos, tanto a título personal como en el ámbito profesional o comercial. El comercio electrónico operará generalmente entre estos dos tipos de usuarios.

El comercio electrónico consiste en una transacción comercial realizada en parte o en su totalidad a través de redes electrónicas. Las transacciones comerciales más comunes que se podrían llevar a cabo por la red de internet, podrían ser de dos categorías principales: la comercialización electrónica de bienes materiales; y la comercialización de contenidos digitalizados o inmateriales.

Los mensajes de datos son intercambios de comunicaciones electrónicas, las cuales tienen la misma validez jurídica que los documentos físicos, y tienen como fin transmitir información que puede o no tener un componente económico. Si dichos intercambios de comunicaciones electrónicas tienen un fin de lucro, podríamos decir que dichos mensajes de datos están siendo utilizados en el comercio electrónico.

A pesar de opiniones de tratadistas sobre generar un nuevo tipo impositivo sobre el comercio electrónico, el ordenamiento jurídico ecuatoriano no incluye un nuevo impuesto sobre esta actividad, sino que se deberá aplicar los impuestos vigentes, verificando los presupuestos de hecho previstos en la normativa tributaria para cada uno, con el fin de identificar si el comercio electrónico se configura dentro de uno de ellos.

El régimen tributario ecuatoriano establece principios, normas y directrices que rigen el sistema tributario en nuestro país, los cuales deben ser considerados por las Administraciones Tributarias al momento de recaudar impuestos. De acuerdo con este régimen el estado debe priorizar la recaudación directa y progresiva.

Además de los principios que rigen el sistema tributario ecuatoriano que son: generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia, suficiencia recaudatoria, legalidad, proporcionalidad e irretroactividad, para el tratamiento del comercio electrónico, los principios que deberían también ser considerados, serían los establecidos por administraciones tributarias extranjeras y organismos internacionales, mismos que establecen que sobre el comercio electrónico deberían regir los principios de neutralidad, flexibilidad del sistema tributario, efectividad, transparencia, entre otros.

De conformidad con la normativa tributaria, todos los ingresos considerados de fuente ecuatoriana, sean percibidos por personas naturales o sociedades, domiciliadas o no el

Ecuador; así como todos los ingresos percibidos por personas y sociedades considerados residentes, procedan de fuente local o del exterior; que provengan del trabajo, del capital o de ambas fuentes, son ingresos sujetos al Impuesto a la Renta Ecuatoriano.

Las rentas generadas de una actividad de comercio electrónico, cuya fuente productora, conforme la normativa tributaria, se diere en Ecuador, estarían gravadas con el Impuesto a la Renta a pesar de que la actividad del comerciante no se realice mediante un establecimiento permanente ubicado en nuestro territorio. Así también, los ingresos globales percibidos por una persona o sociedad residente en el Ecuador, también son objeto de imposición en nuestro país.

El surgimiento de nuevos procedimientos para transferir bienes mediante redes electrónicas, así como de la generación de nuevos derechos en una sola transacción, dificultan la categorización de un ingreso generado en el comercio electrónico, pues una sola renta podría ser considerada por un lado, producto de la transferencia de un bien, y por otro, la transferencia de un derecho.

Para realizar dicha categorización de ingresos es importante considerar la naturaleza de la transacción realizada, así como el fin para el cual se transfiere un bien o derecho, por ejemplo, respecto a las transferencias de software o bienes digitalizados, se debería analizar la característica de dichas operaciones con el fin de ubicar si las mismas constituyen ingresos por regalías o por rentas empresariales.

Una vez categorizados los ingresos en el comercio electrónico, se debería evaluar la fuente de donde provienen con el fin de identificar si dichas rentas estarían o no sujetas a imposición en Ecuador. Conforme la normativa tributaria, se puede decir de forma general que son de fuente ecuatoriana los ingresos que se generen en el comercio electrónico, entre otros, los que perciban los ecuatorianos y extranjeros por actividades realizadas en territorio ecuatoriano por un período que no sea menor a seis meses; los que perciban los ecuatorianos y extranjeros por actividades desarrolladas en el exterior, si éstos son pagados por personas naturales, sociedades nacionales o extranjeras, con domicilio en el Ecuador, o por entidades y organismos del sector público ecuatoriano; y los beneficios o regalías pagados a los beneficiarios de derechos de autor como el software u otro tipo de bienes protegidos, así como por la transferencia de tecnología.

Respecto a definir la residencia de los actores de esta actividad podríamos decir que si bien la tecnología permite el desplazamiento de la ubicación de las páginas web de un territorio a otro fácilmente, las aplicaciones que brinda el mismo internet en el cual se puede identificar la persona registrante de un nombre de dominio, su propietario y sus domicilios, podrían ser de utilidad para las Administraciones Tributarias para identificar la presencia, al menos temporal, de una empresa en un determinado territorio.

Por último, en los casos en que resulte difícil determinar la residencia de un proveedor de bienes y servicios comercializados por la plataforma de internet, las autoridades administrativas podrían aplicar mecanismos de control mediante intercambio de información, así como mecanismos de asistencia mutua en la recaudación de sus respectivos impuestos, con el fin de identificar las transacciones económicas realizadas dentro de sus territorios e identificar el tiempo de permanencia en cada uno, los ingresos que se reportan ante cada administración. Para la aplicación de dichos mecanismos, se requiere la implementación de un sistema de control efectivo que permite el reporte de dichas operaciones.

## BIBLIOGRAFÍA

- A. Cordell, *New taxes for a New Economy*, Government Information in Canada/ Information gouvernementale au Canada, num 42, vol. 26. 1996.
- Alvarez R., Víctor, Rodríguez A., Davgla, *Del mercado de la información a la sociedad del conocimiento*, Internet: <http://www.revistaespacios.com/a98v19n03/13981903.html>. Acceso: 18 de mayo del 2015.
- Asorey, Rubén O., *Tributación de los Negocios efectuados por medios electrónicos*, Buenos Aires, La Ley, 2005.
- Braham, Gordon, *Una Indagación Filosófica, Frónesis Cátedra Universitat de València*, Editor: Cátedra, Edición 9 de marzo del 2001.
- Buritica Sandoval, Olga Alejandra y Raúl Hernando, *Implicaciones del Comercio Electrónico en la Tributación*, Trabajo de grado para obtener el título de Abogados, Pontificia Universidad Javeriana, Facultad de Ciencias Jurídicas Bogotá, 2001.
- Carbajo Vasco, Domingo, *La posición de la OCDE respecto a la calificación de las rentas derivadas del comercio electrónico*, España, Mayo 2002. Internet: [http://www.pyaconsultores.com/privado/ver\\_notitya.php?ver=15&idioma=](http://www.pyaconsultores.com/privado/ver_notitya.php?ver=15&idioma=). Acceso: 26 de mayo de 2015
- Carzorla Prieto, Luis María y Chico de la Cámara, Pablo, *Los impuestos en el Comercio Electrónico*, Editorial Aranzadi, Navarra, 2001.
- *Código Civil*, Suplemento del Registro Oficial 46, 24-VI-2005
- *Código de Comercio*, Suplemento del Registro Oficial 1202, 20 de agosto 1960
- *Código Tributario*, Publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 38 del 14 de Junio de 2005.
- *Comentarios al artículo 12 del Modelo de Convenio de la OCDE*, Versión abreviada, Julio 2005.
- Comité de Asuntos Fiscales OCDE, *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio*, Introducción, Versión Abreviada, 15 de julio de 2005.
- *Constitución Política de la República del Ecuador*. Publicada en el Registro Oficial No. 449 del 20 de octubre de 2008.

- Davara Rodríguez, Miguel Ángel, *Manual de Derecho e Informática*, 3ª Ed, Ed. Aranzadi, Pamplona, Septiembre 2001.
- Department of Treasury, Office of Tax Policy, *Tax Policy of Global Electronic Commerce*, Washington DC, 21 de noviembre de 1996.
- División de Tecnología y Logística, Conferencia de las Naciones Unidas Sobre Comercio y Desarrollo (UNCTAD), *Aspectos Legales del Comercio Electrónico*, Modulo 1, Edición abril 2010.
- División de Tecnología y Logística, UNCTAD, *Impuestos en el Comercio Electrónico*. Edición Abril 2010.
- Estefani, Guillermo, *La Infraestructura de Comunicaciones*, Avanzar, Internet: <http://www.artinaid.com/2013/04/la-infraestructura-de-comunicaciones/> Acceso: 18 de mayo del 2015.
- Fenchietto, Ricardo, *Economía del Sector Público, Análisis Integral de la Finanzas Públicas y sus Efectos*, Buenos Aires, La Ley 2006, pág. 313.
- Forcada, Carlos A., *Tributación de los Negocios efectuados por Medios Electrónicos*, Publicado en el Libro con el mismo nombre, Buenos Aires. La Ley. 2005. Pág. 83.
- GoDaddy, Internet: <https://www.godaddy.com/es?isc=goflla08&ci=>. Acceso: 21 de mayo del 2015.
- Guiliani Fonrouge, Carlos M., *Derecho Financiero*, 2da Edición, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1970.
- H.E. Abrams y R. L. Doernberg, *How Electronic Commerce Works*, “St. Tax Notes”, No.13, 14 de julio de 1997.
- IANA, Internet: <https://www.iana.org/about>. Acceso: 21 de mayo del 2015.
- ICANN, *Funciones de la IANA: Aspectos Básicos*, Internet: <https://www.icann.org/en/system/files/files/functions-basics-08apr14-es.pdf>. Acceso: 21 de mayo del 2015.
- ICANN, *Guía para nombres de dominio*, Internet: <https://www.icann.org/en/system/files/files/domain-names-beginners-guide-06dec10-es.pdf>. Acceso: 22 de mayo del 2015.
- Jarach, Dino, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Editorial Abeledo Perrot, Cuarta Edición, Buenos Aires – Argentina.

- Joaquin, Andreu, *Servicios de red, Unidad 2: Servicios DNS*, Editorial Editex S.A. Madrid.
- LACNIC, Internet: <http://www.lacnic.net/web/lacnic/acerca-lacnic>. Acceso: 21 de mayo del 2015.
- Lenguaje y Ciencias de la Computación, Universidad de Málaga, *Proveedores de Internet (ISP) en España, Internet*, <http://www.lcc.uma.es/~eat/services/proveedores.html>. Acceso: 21 de mayo del 2015.
- *Ley 527 de 1999*, Diario Oficial 43.673 del 21 de agosto de 1999.
- *Ley de Comercio Electrónico, Firmas Electrónicas y Mensajes de Datos* (Ley No. 2002-67), Publicada en el Suplemento del Registro Oficial 557, 17-IV-2002.
- *Ley De Propiedad Intelectual*, publicado en el Suplemento del Registro Oficial 426 del 28 de diciembre 2006
- *Ley de Régimen Tributario Interno*, publicada en el Suplemento del Registro Oficial 463 del 17 noviembre 2004
- *Ley Orgánica De Telecomunicaciones*, Publicada en el Tercer Suplemento del Registro Oficial 439, del 18 de febrero del 2015.
- MacLure Jr, Charles E. y Corabi, Giampolo, *La tributación sobre el comercio electrónico: objetivos económicos, restricciones tecnológicas y legislación tributaria*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 2000.
- MarkMonitor, Internet: <https://www.markmonitor.es/resources/domain-name-terms.php>. Acceso: 21 de mayo del 2015.
- Merino Jauregui, María del Carmen, *Determinación de la Base Imponible del Impuesto a los Consumos Especiales-ICE para bebidas alcohólicas, a la luz de la normativa vigente en el Ecuador*, Disertación previa a la Obtención del Título de Licencia en Ciencias Jurídicas, , 2008.
- NIC.EC Registro de Datos EC-Ecuador, *Políticas Generales*, Internet: <http://www.nic.ec/info/generales.htm>. Acceso: 21 de mayo del 2015.
- OCDE, *Tributación fiscal y comercio electrónico - Implantación del marco tributario de la Conferencia de Ottawa*.
- Owens, Jeffrey, *El Inspector financiero llega al espacio cibernético*, Hacienda Pública Española, núm. 144, 1998.

- Perry Barlow, John, *Declaración de Independencia del Ciberespacio*, Davos, Suiza, 8 de febrero de 1996.
- Plazas Vega, Mauricio A., *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*, Editorial Temis S.A., Bogotá, Colombia, 2000, pág. 604.
- Real Academia Española, Internet, <http://lema.rae.es/drae/?val=telecomunicaciones>. Acceso: 18 de mayo del 2015.
- *Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Documentos Complementarios*. Decreto 430, publicado en el Registro Oficial 247 del 30 de julio 2010.
- *Resolución NAC-0010*, Registro Oficial 9 del 28 de enero del 2003.
- *Resolución NAC-DGERCGC09-00288*, Registro Oficial 585 del 7 de mayo 2009
- *Resolución NAC-DGERCGC13-00236*, Registro Oficial 956, del 17 de mayo del 2013.
- *Resolución NAC-DGERCGC15-00000004*, Suplemento del Registro Oficial 414, del 12 de enero del 2015.
- Rodríguez Luis F., *Telecomunicaciones: Historia y Conceptos Básicos*, Centro de Radioastronomía y Astrofísica, UNAM y El Colegio Nacional, México, 10 de marzo del 2008.
- Simone, Carmen Amalia, “*Globalización Económica y su incidencia en los Principios en los Principios Generales de la Tributación*”, Revista Jurídica Ruptura (Quito), Tomo 1, 2004.
- Stiglitz, Joseph E, *La Economía Del Sector Público*, 2da Edición, Editor Antonio Bosch, Barcelona, 1988, pág. 440.
- TAG Categorización de Ingresos, *Tax Treaty Characterisation Issues Arising From E-Commerce*, Report to working party No. 1 of the OECD Committee on Fiscal Affairs. Disponible en: <http://www.itc-leiden.nl/LinkClick.aspx?fileticket=WfC17mMW4YM=&tabid=270&language=nl-NL>. Documento en inglés.
- Valenciana, Generalitat. Internet: <http://www.portaldelcomerciante.com/es/articulo/medios-pago-electronico#N1>. Acceso: 22 de mayo del 2015.

- Vélez, Fernando, *Estudio sobre el Derecho Civil Colombiano*, 2da.Edición, Imprenta, París-América, París, Tomo VI.
- Villegas, Héctor, *Curso de finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Buenos Aires, Depalma, 1984, pág. 395.
- Whois Identify for everyone, Internet; <http://www.whois.com/whois/nic.ec>. Acceso: 22 de mayo del 2015.
- Whois.com, Internet, <http://www.whois.com/whois/netlife.ec>. Acceso: 21 de mayo de 2015.

## **ANEXOS**

### **ANEXO 1 MODELO DE CONVENIO OCDE**

#### **Artículo 5 ESTABLECIMIENTO PERMANENTE**

1. A efectos del presente Convenio, la expresión “establecimiento permanente” significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.

2. La expresión “establecimiento permanente” comprende, en especial:

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

3. Una obra o un proyecto de construcción o instalación sólo constituye establecimiento permanente si su duración excede de doce meses.

4. No obstante las disposiciones anteriores de este Artículo, se considera que la expresión “establecimiento permanente” no incluye:

- a) la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;
- b) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas;
- c) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa;
- d) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información para la empresa;

- e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio;
- f) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de las actividades mencionadas en los subapartados a) a e), a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios que resulte de esa combinación conserve su carácter auxiliar o preparatorio.

5. No obstante lo dispuesto en los apartados 1 y 2, cuando una persona distinta de un agente independiente (al que le será aplicable el apartado 6) actúe por cuenta de una empresa y ostente y ejerza habitualmente en un Estado contratante poderes que la faculten para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente en ese Estado respecto de las actividades que dicha persona realice para la empresa, a menos que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el apartado 4 y que, de haber sido realizadas por medio de un lugar fijo de negocios, no hubieran determinado la consideración de dicho lugar fijo de negocios como un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de ese apartado.

6. No se considera que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado contratante por el mero hecho de que realice sus actividades en ese Estado por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente independiente, siempre que dichas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad.

7. El hecho de que una sociedad residente de un Estado contratante controle o sea controlada por una sociedad residente del otro Estado contratante o que realice actividades empresariales en ese otro Estado (ya sea por medio de establecimiento permanente o de otra manera), no convierte por sí solo a cualquiera de estas sociedades en establecimiento permanente de la otra.

## **Artículo 12**

### **REGALÍAS**

1. Las regalías procedentes de un Estado contratante y cuyo beneficiario efectivo es un residente del otro Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. El término “regalías”, en el sentido de este Artículo, significa las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o la concesión de uso, de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de patentes, marcas, diseños o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.

3. Las disposiciones del apartado 1 no son aplicables si el beneficiario efectivo de las regalías, residente de un Estado contratante, realiza en el Estado contratante del que proceden las regalías una actividad empresarial por medio de un establecimiento permanente situado allí, y si el bien o el derecho por el que se pagan las regalías está vinculado efectivamente a dicho establecimiento permanente. En tal caso son aplicables las disposiciones del Artículo 7.

4. Cuando, por las relaciones especiales existentes entre el deudor y el beneficiario efectivo o por las que uno y otro mantengan con terceros, el importe de las regalías, habida cuenta del uso, derecho o información por los que se pagan, exceda del que habrían convenido el deudor y el beneficiario efectivo en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este Artículo no se aplicarán más que a este último importe. En tal caso la cuantía en exceso podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de cada Estado contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio.

## **ANEXO 2**

### **COMENTARIOS AL ARTÍCULO 5 DEL CONVENIO MODELO DE LA OCDE VERSIÓN ABREVIADA 2005 Y ACLARACIÓN SOBRE APLICACIÓN DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE AL COMERCIO ELECTRÓNICO**

#### **Comercio electrónico**

42.1 Se ha discutido si el mero uso de equipos informáticos en un país en las operaciones de comercio electrónico podría ser constitutivo de un establecimiento permanente. Ello plantea una serie de cuestiones relativas a las disposiciones de este Artículo.

42.2 Si bien la ubicación de un equipo automatizado operado por una empresa puede considerarse como establecimiento permanente en el país donde se localiza (ver más adelante), ha de distinguirse entre un equipo informático que puede estar situado en un lugar y constituir un establecimiento permanente en determinadas circunstancias, y los datos y aplicaciones informáticas –software– que se utilizan o se almacenan en ese equipo. Por ejemplo, un ciber sitio que sea una combinación de aplicaciones informáticas –software– y datos electrónicos no constituye por sí mismo un bien tangible. Por lo tanto, un ciber sitio no tiene una localización que constituya un "lugar de negocio", ya que en lo que respecta a las aplicaciones informáticas –software– y a los datos contenidos en ella no se da la existencia ni de locales, ni de maquinaria, ni de equipos (véase el párrafo 2 anterior). Por otra parte, el servidor que almacena el ciber sitio y mediante el cual se accede a él es parte de un equipo con ubicación física, y tal localización puede de este modo constituir un “lugar fijo de negocios” de la empresa que explota el servidor.

42.3 La diferencia entre un ciber sitio y el servidor, donde este se almacena y se usa, es importante, ya que la empresa operadora del servidor puede ser diferente de la empresa que desarrolla la actividad mercantil a través del citado ciber sitio. Por ejemplo, es común que un proveedor de servicios de Internet (PSI) –Internet Service Provider– hospede el ciber sitio mediante el cual opera una empresa. Aunque los honorarios pagados al PSI en virtud de dichos acuerdos puedan basarse en la cantidad de espacio del disco utilizado para almacenar las aplicaciones informáticas –software– y los datos requeridos por el ciber sitio, estos contratos ordinariamente no implican que el servidor y su localización estén a disposición de la empresa (ver el párrafo 4 anterior) incluso si la empresa mencionada anteriormente ha podido elegir el servidor donde se hospeda su ciber sitio y la localización de este último. En tal caso la empresa no posee ni siquiera presencia física en esa ubicación, ya que el ciber sitio no se considera un bien tangible. En estos casos, la empresa no puede ser obligada a adquirir previamente un lugar de negocio en virtud de ese acuerdo de suministro. Sin embargo, si una empresa que desempeña su negocio a través de un ciber sitio dispone de un servidor, por ejemplo, tiene en propiedad o en alquiler ese servidor, donde almacena y desde donde utiliza el ciber sitio, el lugar donde se ubica el servidor podría constituir un establecimiento permanente de la empresa si se cumplen los demás requisitos del precepto.

42.4 El equipo informático en una ubicación determinada solamente puede constituir establecimiento permanente si se da el requisito de ser fijo. En el caso de un servidor lo que es importante no es la posibilidad de que se mueva, sino que de hecho se haga. Para que un servidor constituya un lugar fijo de negocios, habrá de estar ubicado en un lugar durante un período de tiempo lo suficientemente amplio como para considerarse fijo en las condiciones del apartado 1.

42.5 Otra cuestión es si el negocio de una empresa puede considerarse íntegra o parcialmente desempeñado en una ubicación donde la empresa tenga a su disposición un equipo informático, por ejemplo, un servidor. Ha de examinarse caso por caso la cuestión de si una empresa realiza su actividad mercantil total o parcialmente a través del susodicho equipo, teniendo en consideración si, por la existencia de tal equipo, se puede afirmar que la empresa tiene instalaciones a su disposición para poder operar.

42.6 Cuando una empresa explota el equipo informático desde una determinada ubicación, puede que se dé un establecimiento permanente aunque en dicho lugar no se necesite personal para tal actividad. La presencia de personal no es necesaria para considerar que una empresa lleva a cabo su negocio total o parcialmente desde un lugar cuando no se necesita de hecho ese personal para realizar ahí sus actividades. Esta conclusión afecta al comercio electrónico en la misma medida que a otras actividades en las que el equipo opera automáticamente, por ejemplo, un equipo de extracción automática usado en la explotación de recursos naturales.

42.7 Otra cuestión se refiere al hecho de que no se considere la existencia de establecimiento permanente cuando se restrinjan las operaciones de comercio electrónico, llevadas a cabo a través de un equipo informático localizado en un determinado lugar de un país, a actividades preparatorias o auxiliares contempladas en el apartado 4. Se ha de examinar caso por caso la cuestión de si las actividades específicas realizadas en tal ubicación entran en el ámbito de aplicación del apartado 4 teniendo en consideración las diversas funciones realizadas por la empresa por medio del susodicho equipo. Ejemplos de actividades que serían consideradas como preparatorias o auxiliares serían:

— proporcionar un enlace de comunicación –parecido a una línea telefónica– entre suministradores y clientes;

- hacer publicidad de las mercancías y servicios;
- transmitir información a través de un “servidor-espejo” para obtener seguridad y eficacia en las operaciones;
- recoger datos de mercado para las empresas;
- ofrecer información.

42.8 Sin embargo, cuando tales funciones constituyen en sí mismas una parte esencial de la actividad mercantil de la empresa en su conjunto, o cuando otras funciones básicas de esta última se desempeñan a través de un equipo informático, estas deberían ir más allá de las actividades contempladas por el apartado 4 y si el equipo constituyera un lugar fijo de negocio de la empresa, tal como se analiza en los párrafos 42.2 a 42.6 anteriores, existiría un establecimiento permanente.

42.9 Lo que constituye funciones básicas de una empresa en particular depende de la naturaleza del negocio que esta realiza. Por ejemplo, el negocio de algunos PSI estriba en explotar sus propios servidores con el propósito de hospedar ciber sitios u otras aplicaciones –applications– de otras empresas. Para estos PSI la explotación de sus servidores consistente en proporcionar servicios a sus clientes es una parte esencial de su actividad comercial y no puede considerarse preparatoria o auxiliar. Un ejemplo distinto es el de una empresa comercial (a veces denominada e-tailer en inglés) que lleva a cabo el negocio de venta de productos a través de Internet. En ese caso, tal empresa no se dedica a explotar servidores y el mero hecho de que pueda hacerlo desde una determinada ubicación no es suficiente para considerar que las actividades realizadas desde esa última sean distintas de las preparatorias o auxiliares. Lo que ha de hacerse en tal caso es estudiar la naturaleza de las actividades realizadas en esa ubicación en función de la naturaleza del negocio desarrollado por la empresa. Si estas actividades son meramente preparatorias o auxiliares en el negocio de la venta de productos por Internet (por ejemplo, la ubicación se utiliza, como es a menudo el caso, para manejar un servidor que hospeda un ciber sitio sólo de publicidad, presentación de catálogos de productos o de información a clientes potenciales), se aplicará el apartado 4 y la ubicación no constituirá un establecimiento permanente. Por el contrario, si las funciones típicas relativas a una venta se efectúan desde esa ubicación (por ejemplo, la firma de un contrato con un cliente, el proceso de pago y entrega de los productos se realizan automáticamente a través del equipo ubicado allí),

tales actividades no podrán ser consideradas como exclusivamente preparatorias o auxiliares.

42.10 Un último tema es si el apartado 5 puede llevar a considerar un PSI como constitutivo de un establecimiento permanente. Como ya se ha advertido, es frecuente que un PSI hospede cibernsitos de otras empresas bajo sus propios servidores de Internet. La cuestión que se puede suscitar es si el apartado 5 puede llevar a considerar a ese PSI como constitutivo de establecimientos permanentes de las empresas que ejerzan el comercio electrónico a través de cibernsitos manejados por servidores propiedad –y explotados por– estos PSI. Aunque se pueda dar el caso en circunstancias inusuales, el apartado 5 no será generalmente aplicable porque los PSI no se constituirán en agente de las empresas a las que pertenecen los cibernsitos porque carecen de la autoridad para establecer contratos en nombre de esas empresas y no firmarán tales contratos regularmente; o bien porque estos se constituirán como agentes independientes que actúan en el giro ordinario de su negocio, como se hace evidente por el hecho de que albergan los cibernsitos de muchas empresas diferentes. Es también evidente que, como el cibernsito por medio del cual una empresa lleva a cabo su negocio no es en sí mismo una “persona” tal como se define en el Artículo 3, no es aplicable el apartado 5 porque no se puede considerar que exista establecimiento permanente en virtud de que el cibernsito fuera un agente de la empresa en los términos que se regulan en ese apartado.