

Pontificia Universidad
Católica del Ecuador

ESCUELA DE JURISPRUDENCIA

Tema:

“LA DETERMINACIÓN TRIBUTARIA A LOS SERVICIOS DIGITALES DE ENTRETENIMIENTO QUE PRESTAN LAS EMPRESAS MULTINACIONALES EN EL ECUADOR”

Proyecto de Investigación previo a la obtención del título de Abogado.

Línea de investigación:

El derecho y su aplicación en el campo social y jurídico.

Caracterización técnica del trabajo:

Investigación

Autor:

ARACELLY ESTHER PAGUAY LEDESMA

Director:

Ab, Mg. EDUARDO ANTONIO PAREDES PAREDES

Ambato-Ecuador

Noviembre 2019

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL ECUADOR SEDE AMBATO

HOJA DE APROBACIÓN

Tema:

“LA DETERMINACIÓN TRIBUTARIA A LOS SERVICIOS DIGITALES DE ENTRETENIMIENTO QUE PRESTAN LAS EMPRESAS MULTINACIONALES EN EL ECUADOR”

Línea de investigación:

El derecho y su aplicación en el campo social y jurídico.

Autor:

ARACELLY EST5HER PAGUAY LEDESMA

Eduardo Antonio Paredes Paredes, Ab. Mg.

f. 

CALIFICADOR

Mentor Marcelo Meléndez Torres, Ab. Mg.

f. 

CALIFICADOR

Edwin Iván Gavilanes Paredes, Ab. Mg.

f. 

CALIFICADOR

Edgar Santiago Morales Morales, Ab. Mg.

f. 

DIRECTOR DE LA ESCUELA DE JURISPRUDENCIA

Hugo Rogelio Altamirano Villaroel, Dr.

f. 

SECRETARIO GENERAL PUCESA

 Pontificia Universidad
Católica del Ecuador
**SECRETARÍA GENERAL
PROCURADURÍA**

Ambato-Ecuador

Noviembre 2019

 Pontificia Universidad
Católica del Ecuador
BIBLIOTECA

DECLARATORIA Y AUTORIZACIÓN

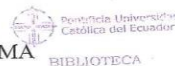
Yo: **ARACELLY ESTHER PAGUAY LEDESMA**, portador de la cédula de ciudadanía N° 1600657306, autor del trabajo de graduación titulado: **“LA DETERMINACIÓN TRIBUTARIA A LOS SERVICIOS DIGITALES DE ENTRETENIMIENTO QUE** obtención del título de **ABOGADA**, en la escuela de **JURISPRUDENCIA**.

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

Ambato, Noviembre 2019

ARACELLY ESTHER PAGUAY LEDESMA



1600657306

AGRADECIMIENTO

En primer lugar, a Dios por haber permitido que culmine uno de mis objetivos principales con éxito y haber obtenido la sabiduría necesaria para no defraudar a mi familia.

Quiero expresar mi infinito agradecimiento a mis abuelitos Delfín y Esther que, con su amor infinito, paciencia y bondad me han sabido apoyar en cada decisión y han sido mi motivación para no defraudarles.

De igual forma quiero agradecer a mis padres Jorge y Narcisa quienes me apoyaron en el transcurso de mi vida estudiantil, con sus consejos y valores para hacer de mí una mujer de bien y una excelente profesional.

A mi tía Mirian que nunca me ha dejado sola y siempre ha tenido las palabras adecuadas para que yo me guie por el buen camino, a mis tíos Ramiro y Milton por su apoyo incondicional y no podría faltar a mis hermanas Verónica, Karolina y Mayerly quienes no me han dejado desistir de mis objetivos y para quienes deseo ser un ejemplo.

Para ustedes mi amor y agradecimiento eterno.

De igual forma quiero agradecer a mi docente tutor Eduardo Paredes, quien con su paciencia y conocimientos ha hecho posible este trabajo de titulación y la docente Viviana Lescano quien ha sido un apoyo fundamental en el desarrollo de mi tesis y ha sabido apoyarme y tenerme paciencia, a ustedes queridos profesores muchas gracias.

DEDICATORIA

Quiero dedicarle este logro al hombre de mi vida, mi padre Jorge Paguay.

La persona quien nunca me ha dejado sola y ha sabido apoyarme constantemente, y darme los ánimos cuando he querido desmayar.

Quien se ha sacrificado por mí, y me ha demostrado su amor siempre, la persona que más amo en la vida y a quien siempre estaré eternamente agradecida, siempre seremos los dos, jamás te dejaré.

Con infinito amor y mi eterna gratitud, para ti papi

RESUMEN

El trabajo contiene un análisis sobre la determinación tributaria en servicios digitales de entretenimiento, que prestan las empresas multinacionales en el Ecuador; por cuanto, se evidencia como problema la falta de normativa interna que regule las transacciones digitales, para poder establecer la determinación tributaria a los servicios virtuales de entretenimiento que ofrecen empresas multinacionales, que al no estar domiciliadas en el país, no tributan por los vacíos legales; se ocasiona una afectación económica en la recaudación para el Estado. Se aplicó para el presente trabajo investigativo un diseño metodológico cualitativo, con la utilización como método teórico general el deductivo se propone un mecanismo adecuado para el control tributario; como método práctico se utilizó el comparativo pues se contrastó la legislación ecuatoriana con la de otros países tales como: Argentina, Uruguay y Colombia, para poder analizar las normas que se implementaron, con el fin de determinar la vía más factible para establecer los cambios pertinentes en la legislación ecuatoriana. Como resultado del trabajo se estableció la necesidad de reforma del hecho generador del Impuesto al Valor Agregado (IVA) con propósito de gravar a los servicios digitales prestan las multinacionales en el Ecuador y de ser factible se aplicaría un porcentaje de retención en la fuente de impuesto a la renta, de acuerdo a una estimación de la recaudación potencial de IVA e impuesto sobre los servicios digitales realizada por la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), sobre la base de L. Hernández y P. Albagli, “Economía digital: oportunidades y desafíos” (2009), la potencial recaudación para el Ecuador es del 11,4 millones de dólares anuales.

Palabras claves: **Iva, agentes de retención, determinación tributaria, servicios digitales.**

ABSTRACT

This study analyzes the designation of tax for digital entertainment services that are offered by multinational companies in Ecuador. A problem that is evident is the lack of an internal regulation that controls digital transactions in order to establish the designation of tax online entertainment services that are offered by multinational companies. Since these companies are not from the country, they do not pay taxes due to legal voids, thus affecting the country's revenue. A qualitative methodological design was applied, and the deductive method was used as a theoretical general method because a proper mechanism to control taxation is proposed. As a practical method, the comparative method was used because the Ecuadorian legislation was compared to others from countries such as Argentina, Uruguay and Colombia in order to analyze the regulations that they had implemented to determine the most feasible way to establish the relevant changes in Ecuadorian legislation. As a result of this study, it was established that there needs to be a reform in the chargeable event of the value-added tax (VAT) in order to impose taxes on the digital services offered by multinational companies in Ecuador and, if possible, apply a retention percentage to the source of income tax since, according to an estimate of the potential VAT revenue and a tax on the digital services by the Economic Commission for Latin America and the Caribbean (CELAC), according to L. Hernández and P. Albagli in the paper, Digital Economy: opportunities and challenges (2009), the potential revenue for Ecuador is 11.4 million dollars a year.

Key words: VAT, retention agents, tax designation, digital services.

ÍNDICE**CONTENIDOS**

DECLARATORIA Y AUTORIZACIÓN	III
AGRADECIMIENTO	IV
DEDICATORIA	V
RESUMEN	VI
ABSTRACT	VII
ÍNDICE DE TABLA	X
INTRODUCCIÓN	1
CAPITULO I. ESTADO DEL ARTE Y LA PRÁCTICA	3
1.1 LA DETERMINACIÓN TRIBUTARIA.....	3
1.2. SERVICIOS DIGITALES DE ENTRETENIMIENTO.....	10
1.3. LA DETERMINACIÓN TRIBUTARIA Y LOS IMPUESTOS QUE GRAVAN A LOS SERVICIOS DIGITALES DE ENTRETENIMIENTO EN OTROS PAÍSES.....	14
CAPÍTULO II. DISEÑO METODOLÓGICO	27
2.1. METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN.....	27
2.2. TÉCNICAS E INSTRUMENTOS DE RECOLECCIÓN DE LA INFORMACIÓN.....	28
2.3. POBLACIÓN Y MUESTRA.....	28
CAPITULO III. ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS DE LA INVESTIGACIÓN.....	30
3.1. PRESENTACIÓN DE RESULTADOS	30
3.2. ANÁLISIS GENERAL:.....	42

CONCLUSIONES.....	48
RECOMENDACIONES.....	49
BIBLIOGRAFÍA.....	50
APÉNDICE.....	54

Índice de tabla

Tabla 2.1	28
Tabla 3.1	30
Tabla 3.2	32
Tabla 3.4	44
Tabla 3.5	45

INTRODUCCIÓN

Los tributos en el Ecuador constituyen un tema de importancia, principalmente los administrados por el Servicio de Rentas Internas; sin embargo, existen algunos vacíos legales que no le permiten tener al Estado una adecuada recaudación, como es el caso de la falta de la regulación en el ámbito del comercio electrónico, pues las empresas multinacionales de servicios digitales de entretenimiento no residentes no tributan en el País por no estar establecida una normativa para las transacciones digitales; Romero (2007) y Oliver (2009) afirman que las normas tributarias en la actualidad no regulan la realidad del comercio electrónico, lo cual concuerda con lo señalado por Peña (2018) y Sobarzo (2016) sobre la preocupación de la eficacia de las normas reguladoras al comercio digital, se presume que no se recauda lo debido y que los legisladores regularían el ámbito digital. Un país que se ha preocupado por controlar esta situación es Colombia, que recauda los tributos a las transacciones digitales mediante las retenciones bancarias, así lo sostiene Cabrera (2017).

La determinación tributaria a los servicios digitales de entrenamiento no está correctamente reglamentada en la legislación ecuatoriana, lo que lleva a un déficit en la recaudación de sus tributos; Zambonino (2003) y Salvador (2016) expresan que depende de los legisladores lo que se desee gravar, pues tienen la potestad política para modificar o incluso crear las normas para su correcta recaudación en el ámbito digital. Por otro lado, Paredes (2017) y Terán (2017) manifiestan que por la poca normativa existe una falta de tributación, no está determinado explícitamente quién tributar o quién recaudar, también Barriga (2015) comenta que no exista distinción entre las transacciones tradiciones con las digitales y solo se analiza que se configure el hecho generador de cada tributo.

Ante lo expuesto, se evidencia que la normativa ecuatoriana no regula adecuadamente los aspectos que se dan en el ámbito digital, tal es el caso de la Ley de Régimen Tributario Interno y la de Comercio Electrónico, Firmas Electrónicas y Mensajes de Datos que no contemplan ninguna norma respecto a la recaudación de tributos ocasionan un perjuicio económico al Estado, no está establecido el hecho generador respecto a las transacciones digitales.

Por esta razón se determina que el problema de esta investigación parte de que no está establecido el mecanismo adecuado y eficaz para la determinación tributaria a los servicios digitales en el Ecuador; por lo que, se busca que exista un control tributario en el ámbito digital; por lo tanto, se evidencia que al no estar normada la determinación tributaria a los

servicios digitales porque no existe un hecho generador, se produce un perjuicio económico en la recaudación tributaria por la falta de control en las transacciones online que se dan entre el consumidor y el vendedor; la administración tributaria no ha configurado el mecanismo adecuado para determinar el cobro por una transacción *online*, deja la posibilidad de que exista una elusión y/o evasión tributaria.

En el trabajo se plantea como pregunta de estudio ¿Cómo establecer la determinación tributaria a los servicios digitales de entretenimiento que prestan las empresas multinacionales en el Ecuador? Para esto tenemos como objetivo general analizar la determinación tributaria a los servicios digitales de entretenimiento que prestan las empresas multinacionales en el Ecuador. Por lo tanto, primero se fundamentará los aspectos doctrinarios y jurídicos de la determinación tributaria, se determinará los servicios digitales de entretenimiento que prestan las empresas multinacionales en el Ecuador, para finalmente se elaboraran criterios jurídicos sobre la determinación tributaria a los servicios digitales de entretenimiento que prestan las empresas multinacionales en el Ecuador.

La metodología con la cual se desarrolló esta investigación fue a través del método deductivo, se analizó la determinación tributaria sobre el comercio electrónico y se verificó si las empresas multinacionales que no tienen sus oficinas en el Ecuador cumplen con tales obligaciones o si el Servicio de Rentas Internas necesita mejorar el control de las obligaciones tributarias, y se utilizó el método comparativo, ayudó a comparar la legislación ecuatoriana con otras, y observar las medidas que se han implementado para el control de las obligaciones tributarias en el campo del comercio electrónico, a fin de dar una guía de cómo se podría mejorar la determinación tributaria ecuatoriana, la técnica a utilizarse será la entrevista y el instrumento será el cuestionario estructurado aplicado a abogados.

Esta investigación es de gran importancia, pues demuestra la necesidad que tienen los legisladores de modificar y crear la normativa adecuada para poder recaudar las transacciones que se dan de forma *online*, para que esto sea posible se establece en un cuerpo legal la determinación tributaria a las transacciones digitales y así el Estado tendrá una mayor recaudación y se evitará la no tributación involuntaria.

CAPITULO I: ESTADO DEL ARTE Y LA PRÁCTICA

1.1 La Determinación Tributaria

Para entender lo que significa la determinación tributaria es importante revisar lo que establece la normativa ecuatoriana; para el efecto el Código Tributario (2005) en el artículo 87 determina que: “Es el acto o conjunto de actos provenientes de los sujetos pasivos o emanados de la administración tributaria, encaminados a declarar o establecer la existencia del hecho generador, de la base imponible y la cuantía de un tributo (...)”; por lo tanto está enfocada en poder establecer la existencia de una obligación tributaria por parte de los sujetos pasivos.

Igualmente, Pino (2010) señala que “La determinación tributaria, en su más amplia acepción, es el proceso que permite, tanto al sujeto pasivo como al sujeto activo, establecer, en cada caso particular, la existencia del hecho generador, la base imponible y la cuantía del tributo”. (p. 9); del mismo modo concuerda Arteaga (2008), por lo que se establece que la determinación tributaria son los actos previamente establecidos por la administración tributaria para que se configure una obligación tributaria, donde se determine quién es el obligado a pagar, la cantidad del tributo, la base sobre la cual se aplica el tributo y el hecho generador que da origen al nacimiento de la obligación.

Por último, la determinación tributaria es el procedimiento para verificar en cada caso particular el monto de la obligación tributaria Tamayo (1977) por lo tanto, se concluye que la determinación tributaria es el mecanismo o medio para poder establecer el conjunto de actos que se configuran para dar paso al hecho generador el mismo que da origen al nacimiento de la obligación tributaria, y estos actos están determinados por ley son *sine qua non*, la determinación tributaria es indispensable para poder el cobro de un tributo y cumplirse los elementos que la conforman para su validez legal.

Respecto a los párrafos anteriores, es necesario explicar cada uno de los elementos que conforman la determinación tributaria, que antes fueron mencionados; el hecho generador como consta en el Código Tributario en el artículo 16 “Se entiende por hecho generador al presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo” es decir es el acontecimiento que da origen a la obligación tributaria asimismo es el conjunto de hechos fácticos que se ajusta para dar origen al nacimiento de la obligación, éstas son determinadas por la ley porque tienen carácter de “reserva legal” (Andrade, 2011).

Esto va en concordancia con lo expresado por Almeida (2014) menciona: “El hecho generador del impuesto, es el conjunto de circunstancias o de hechos, presupuestos facticos a cuya concurrencia, la ley vincula el nacimiento de la obligación tributaria” (p.22). también coincide con lo manifestado por Rosembuj: (2016) “El hecho imponible es un hecho o conjunto de hechos o eventos abstractos, previstos en la norma de cada tributo y cuya realización puede originar -directa o indirectamente- el nacimiento de la obligación tributaria” (p.77)

De igual manera lo expresa Villegas (1999) en su obra “Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario” sobre el hecho generador como “el acto o conjunto de actos, situación individual o acontecimiento que, una vez sucedido en la realidad, origina el nacimiento de la obligación tributaria y tipifica el tributo que será objeto de la pretensión fiscal” (p.348). En otras palabras, es la actividad que se origina para dar nacimiento a la obligación tributaria, están previamente establecidas las actividades a las cuales se le impone un tributo una vez que se hayan configurado. Por ejemplo, el hecho generador del impuesto predial, es el propietario del predio; abarca el tema de investigación podemos mencionar que al momento de utilizar los servicios digitales de entretenimiento en nuestro país no está determinado por los legisladores cual sería el hecho generador para tal transacción digital.

Se abarca otro elemento de la determinación tributaria, como lo es “la base imponible”. La base imponible es la cantidad sobre la que se aplica el gravamen determinado, la base imponible es la medida de la carga tributaria (Rosembuj, 2016. p.105-106), también concuerda Pazmiño (2003) “Considerado como uno de los elementos constitutivos del hecho imponible, responde a la necesidad de cuantificar el presupuesto del hecho a fin de aplicar un porcentaje progresivo a la cantidad de la cual surgirá el importe del impuesto” (p.73). De tal modo que, es la base sobre la cual se va hacer el cálculo matemático, para saber la cantidad a pagar de determinado impuesto, que es cubierto por el sujeto obligado de la relación jurídica tributaria.

Como se menciona, existe una cantidad que se paga a la administración tributaria, está es conocida como la “cuantía del tributo” según Bravo (1997) menciona que es la “Tarifa, factor matemático, arroja la cuantía de la obligación” (Citado en Pazmiño, 2003. p.67). Es decir, la cuantía del tributo es el valor económico que el sujeto obligado ya sea contribuyente o responsable se cancela al Estado o sus entes acreedores. Del mismo modo se entiende que la cuantía del tributo es la parte tributaria, que se da a través del resultado

de aplicar un impuesto sobre la base imponible; o puede ser un valor señalado por la ley. (Rosembuj, 2016. p.124).

Del mismo modo se habla del otro elemento de la determinación tributaria, que son los sujetos de la relación tributaria, estos serían el sujeto activo y sujeto pasivo; primeramente, se analizará el sujeto activo. Es fundamental verificar lo que manifiesta la normativa ecuatoriana, el Código Tributario en su artículo 23 establece: “Sujeto activo es el ente público acreedor del tributo” en otras palabras, el Estado es el encargado de cobrar los tributos que son pagados por los contribuyentes, para esto existen diferentes tipos de entes públicos que se encargan de recaudar los impuestos, a través de las diferentes administraciones tributarias, según sea la naturaleza del tributo, de la misma forma el sujeto activo tiene como función determinar los tributos, recaudar los tributos y resolver los reclamos.

En la relación jurídica tributaria, el Estado o Erario es el merecedor del tributo, y posee el derecho de crédito el cual a través de las facultades asignadas por la propia ley se hace efectivo el cumplimiento de la obligación tributaria que se le atribuye al sujeto pasivo Verdugo (2017); Además, González y Lejeune (s/n) afirman: “aquellos que son titulares de la potestad tributaria y que, consiguientemente, se presentan en una situación de supremacía” (citado en Benítez, 2009, p.53). Como ya se manifestó anteriormente el sujeto activo es el Estado por su carácter de supremo, por el hecho de que posea la potestad tributaria. Igualmente, el sujeto activo para hacer efectiva la recaudación de los tributos utiliza su aparatage estatal, clasifica al sujeto activo en tres grandes grupos que según el Código Tributario son:

- Administración Tributaria Central
- Administración Tributaria Seccional
- Administración Tributaria de Excepción

A todo esto, se va a explicar sobre el sujeto pasivo el cual Aguirre (2012) expresa “Es la persona natural o jurídica que esta compelida o constreñida al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sean como contribuyente o como responsable de la obligación tributaria” (p.215). Es decir, el sujeto de la obligación tributaria que está obligado a cancelar una deuda, este sujeto es una persona natural o jurídica, o sea el sujeto pasivo es quien recibe la carga del tributo y a su vez está obligado por la ley, en base a su capacidad contributiva que es derivada del hecho imponible que se configuró (Verdugo, 2017).

De igual forma el Código tributario en su artículo 24 sobre sujeto pasivo estipula: “la persona natural o jurídica que, según la ley, está obligada al cumplimiento de la prestación tributaria, sea como contribuyente o como responsable (...)” así, el sujeto pasivo de la determinación tributaria es quien ha contraído una deuda con el Estado, sin importar si es una persona natural o jurídica, pues ambas tienen capacidad contributiva en base al presupuesto de hecho que se configuró, lo que dio paso a una obligación tributaria que es cumplida por mandato legal.

Entonces es primordial aclarar los conceptos sobre contribuyente y responsable; el contribuyente es aquel individuo que tiene una relación directa con la obligación tributaria por ser el autor de la generación de los hechos sujetos a la tributación, por otro lado el responsable es aquella persona que no tiene responsabilidad directa con la obligación tributaria, es decir no tiene el carácter de contribuyente, pero que por disposición legal, se cumple con el pago de la obligación tributaria (Andrade, 2011).

En el mismo sentido, Urquiza (2008) señala: “El contribuyente es el sujeto, persona física o jurídica a quien la ley le atribuye la obligación de soportar la carga tributaria por su capacidad de contribuir.” (p. 102). Por tanto, es la persona natural o jurídica que tiene la obligación tributaria (Cárdenas, 2012).

Por otro lado, el concepto de responsable para Cárdenas (2012): “Es la persona natural que, sin tener el carácter de contribuyente, debe cumplir con las obligaciones tributarias de éste” (p.55). El responsable es un tercero que tiene la obligación de cancelar la deuda tributaria del deudor principal conocido como contribuyente. (Ezcurra citado en Urquiza, 2018). Rosembuj (2016) coincide al mencionar que “El responsable es un sujeto pasivo auxiliar, establecido por ley, que está obligado al pago del tributo, junto al contribuyente u otro sujeto pasivo que le reemplaza” (p.146).

Respecto de lo antes mencionado la normativa ecuatoriana en su Código Tributario dictamina lo siguiente:

- 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 (...).

- 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.

Es esencial ahondar en la “Facultad Determinadora”, para lo cual es fundamental revisar la normativa pertinente, en este caso el Código Tributario en su artículo 68 señala que “la determinación de la obligación tributaria, es el acto o conjunto de actos reglados realizados por la administración activa, tendientes a establecer, en cada caso particular, la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo”. La administración tributaria es la encargada de dictaminar los actos que una vez configurados dan origen a la obligación tributaria, de igual manera se determina el hecho generador, el sujeto a pagar la obligación tributaria, la base imponible y la cuantía del tributo.

La doctrina coincide con la normativa al expresar que, la facultad determinadora verifica las declaraciones hechas por los contribuyentes o responsables para así poder establecer el tributo correspondiente, el hecho imponible en si las medidas legales que se adoptan para esa determinación (Verdugo, 2012). Asimismo, se dice que la determinación es el conjunto de actos procedentes de la Administración, de los particulares, para poder determinar en cada caso la configuración del hecho generador, la base imponible y el sujeto obligado (Iturralde, 2000 citado en Almeida, 2014), por último, la facultad determinadora es la encargada de determinar todos los actos que se genera para que se produzca una obligación tributaria.

Los sistemas de determinación, según la normativa ecuatoriana son tres, por la declaración del sujeto pasivo, por actuación de la administración y por último de modo mixto.

Entonces se va a comenzar a desarrollar, el primer sistema de determinación, o sea “la declaración por el sujeto pasivo” que es aquella que se efectúa mediante la declaración que es hecha por el propio individuo en base a las exigencias del Servicio de Rentas Internas (Verdugo, 2017); al respecto Amatucci (2001) sostiene: “La declaración tributaria consiste en una comunicación formal, con efectos predeterminados por la ley, de datos o elecciones relevantes para la aplicación de normas tributarias” (citado en Vera, 2017 p.14). Por otro lado, la determinación que es realizada por el sujeto pasivo es definitiva y vinculante, en el caso de que exista errores de hecho o cálculo se podrán enmendar dentro del tiempo establecido, la misma se presenta en el tiempo y con los requisitos que determine la ley, previamente que se haya configurado el hecho generador (Código Tributario artículo 89).

Por otra parte, está “la determinación por el sujeto activo”, la misma que está positivizada en el Código Tributario en su artículo 90 “El sujeto activo establecerá la obligación tributaria, en todos los casos en que ejerza su potestad determinadora, conforme al artículo 68 de este Código, directa o presuntivamente. La obligación tributaria así determinada causará un recargo del 20% sobre el principal”. Con esto concuerda Verdugo (2017) “El sujeto activo establecerá la obligación tributaria, en todos los casos en que ejerza su potestad determinadora, conforme la normativa legal aplicable, ya sea de manera directa o presuntivamente (...)” (p. 41). De igual forma la determinación del sujeto activo, es realizada por la administración tributaria, la cual se establece para cada caso el hecho generador, el deudor de la obligación, la base imponible y el valor del tributo; se determina de manera directa o presuntiva (Mogrovejo, 2008).

En cuanto a es la determinación mixta, nuestro Código Tributario en su artículo 93 menciona: “Determinación mixta, es la que efectúa la administración a base de los datos requeridos por ella a los contribuyentes o responsables, quienes quedan vinculados por tales datos, para todos los efectos”; es decir en este sistema de determinación, existe una cooperación entre la administración tributaria con el sujeto pasivo, pues se solicita información para poder establecer la obligación, y la información que fue obtenida es de carácter vinculante. Además, Mogrovejo (2008) concuerda en que “Se identifica como determinación hecha por el ente acreedor del tributo con la cooperación del sujeto pasivo, quien aporta los datos que le solicita aquél, para la liquidación impositiva, como queda indicado, a cargo de la administración” (p.140).

Como se mencionó anteriormente existen maneras de determinar la obligación, las cuales están a cargo de la administración tributaria es decir el sujeto activo de la relación jurídica tributaria, como lo dice el artículo 90 del Código tributario es de “Forma directa” o “Forma presuntiva”, entonces es fundamental mencionar cada una de ellas.

La determinación de la obligación de “Forma directa” es aquella que se realiza sobre la declaración que hace el sujeto pasivo, sobre su contabilidad, y también sobre los datos que posea la administración tributaria en su base de datos, o la información que arroje los sistemas informáticos por el cruce de información efectuado por los contribuyentes y responsables, se toma en cuenta toda aquella información que tenga relación con el hecho generador (Código Tributario artículo 91). También se dice que este tipo de determinación

está a cargo del sujeto activo es una verificación de la declaración del sujeto pasivo por diferencias, o para poder completarla (Mogrovejo, 2008).

Por otra parte esta la “forma presuntiva”, tiene lugar cuando no sea posible una determinación directa, esto se da cuando no se obtenga la declaración del sujeto pasivo a pesar de ser notificado, o en el caso de que los documentos entregados en la declaración no sean aceptados por no prestar mérito suficiente para acreditar la declaración, entonces por estos casos la determinación de la obligación se realizara sobre hechos, indicios que permitan determinar la configuración del hecho generador, el valor del tributo a pagar (Código Tributario artículo 92). Igualmente opina Mogrovejo (2008): “Esta forma de determinación de la obligación tributaria a cargo de la administración encuentra justificación en la medida en que no pueda establecerse de manera directa” (p.140).

Igualmente es fundamental mencionar a la “Obligación Tributaria”; es un vínculo jurídico que existe entre el Estado y los particulares, se basa en el potestad tributaria que tiene el estado, por lo que no deja lugar para el arbitrio de los particulares (Benítez, 2009), la normativa concuerda con este criterio doctrinario por lo cual el Código Tributario en su artículo 15 determina 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 se satisface una prestación en dinero, especies o servicios apreciables en dinero, al verificarse el hecho generador previsto por la ley”.

Pazmiño (2003) menciona: “La obligación tributaria es la relación de Derecho Público existente entre el Estado y el contribuyente o responsable, a quien se exige una prestación en dinero, especie o servicio, una vez que se ha producido el hecho generador” (p.58). Verdugo (2017) coincide en que: “Esta obligación existente entre el sujeto activo (el Estado o las entidades acreedoras de tributos) y el sujeto pasivo (los contribuyentes responsables) es y será siempre el de satisfacer el tributo” (p.18).

Por consiguiente la obligación tributaria es determinada por el sujeto activo, es decir el Estado o sus entes acreedores, para poder satisfacer el cobro de sus tributos al sujeto pasivo de este vínculo jurídico, sin embargo el Estado toma en cuenta los principio del Derecho Tributario para que la imposición no sea desproporcional o arbitraria y esto no ocasione opresión hacia los contribuyentes o responsables, en fin que cumpla con el su objetivo principal que es como lo expresa Verdugo (2017): “Es y será siempre el de satisfacer El

tributo, permitiendo al Estado obtener ingresos que conlleven al debido cumplimiento de los fines encomendados” (p.18).

1.2. Servicios digitales de entretenimiento

En primer lugar, para poder abordar esta temática, es necesario mencionar sobre el internet, que es el sitio en el cual se desarrollan los servicios digitales de entretenimiento. El internet es un fenómeno social y tecnológico que ha causado una gran revolución en la sociedad, por lo que se ha constituido como un objeto de regulación jurídica, da así paso a una nueva rama del derecho (Téllez, 2012), por consiguiente es relevante la regulación de este espacio cibernético para fijar la normativa por la cual se van a regir las operaciones que se den a través de la red, el ser una espacio virtual no le exime de responsabilidad y de igual forma interactúan personas a quienes si les rige una normativa por lo que se considera que no exista una distinción.

Por otro lado, los negocios en internet van en aumento, lo que se denomina como “comercio electrónico”, sigue siendo comercio pero con una particularidad que se realiza mediante medios electrónicos, es decir usa el internet, pero esto no cambia su esencia por lo tanto este tipo de comercio se regula de una manera autónoma y específica por tener la variante de los medios electrónicos, pero que en si se rige a las normas de los actos mercantiles (García, 2018).

Asimismo, González (2006) señala que el comercio electrónico “implica la utilización de la red como medio para facilitar el intercambio de bienes y servicios”. (p. 150) (Citado en Fuertes, 2017). Del mismo modo se dice que el comercio electrónico es el uso del internet para realizar transacciones comerciales por medio digital entre empresas y personas. En otras palabras, son los negocios que se dan por medio *online* entrega un valor monetario a cambio del producto o servicio (Laudon K. y Laudon J, 2012. P. 373). En una investigación reciente sobre Comercio Electrónico (Malca, 2001), se evidenció que el uso de las tecnologías de la informática y las telecomunicaciones, que soportan las transacciones de productos o servicios entre las empresas, entre estas y particulares o con el Estado. Agrega que es cualquier forma de transacción comercial donde las partes interactúan electrónicamente, en lugar del intercambio o contacto físico directo. (p. 33). De igual forma La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) ha definido el comercio electrónico como “La compraventa de bienes o

servicios, realizada a través de redes informáticas mediante métodos específicamente diseñados con el objeto de recibir o hacer pedidos” (p.82).

Luego de haber abordado lo que es el comercio electrónico y el internet, se explicará sobre los servicios digitales considerados como una rama dentro del comercio electrónico, para poder adquirir un servicio en internet, es necesario la utilización de los medios electrónicos para así concluir con una transacción, acto, negocio vía *online*. Según Lombardero, (2015)” Bienes y servicios digitales: consiste en la transferencia electrónica de fondos, los servicios de información online, los periódicos electrónicos, las ventas de software y similares, la venta de música, e-learning y otros contenidos digitales” (p.63). Es decir, los servicios digitales necesitan de los medios electrónicos para poder efectuar la negociación de tal servicio, es decir la venta de cualquier servicio digital por ejemplo la música a través de iTunes store se realiza mediante un teléfono móvil y todos los actos de comercio son por la vía digital, no hace falta la presencia física del ser humano.

Por otro lado, los servicios digitales tienen diferentes fines, existen plataformas virtuales que ayuden a satisfacer las necesidades del ser humano, así como una aplicación para poder hacer transferencias bancarias, recargas de teléfono móvil e incluso poder pagar a través del internet los servicios básicos como el agua, luz, teléfono. A todo esto, se concluye que el mundo digital busca incrustarse en la vida de las personas para así crear una nueva forma de comercio de los servicios, de manera directa, electrónica y eficiente (García, 2018).

En consecuencia, de todos estos avances tecnológicos, existen empresas internacionales que ofrecen servicios de entrenamiento a través del internet. Crea la oportunidad para que las personas puedan adquirir un servicio sin la necesidad de contratar directamente con la empresa, es decir, no hace falta la presencia física, pues todos los datos para poder adquirir y concluir esta transacción se dan de manera *online*. Estos servicios de entretenimiento son de diversos tipos, así como lo son los servicios que ofrece Spotify (música), Netflix (series, películas, telenovelas, etc.), incluso el mismo Facebook (red social).

Una vez que se ha explicado de manera breve el comercio digital, el internet, los servicios digitales, es necesario tratar sobre los servicios digitales de entretenimiento, sobre cuál es su modelo de negocio, al igual que las empresas que ofrecen servicios de entretenimiento de manera tradicional, las que son digitales necesitan ingresos económicos para desarrollarse en el ámbito audiovisual y lo hacen a través de suscripciones como es el

caso de *Netflix* o por publicidad como sería el caso de *Spotify* cuando no compra el servicio.

Servicio digital de entretenimiento de Netflix

Es una empresa mundial y adelantada en la distribución de contenidos *online* constituida en 1997 en California, por Reed Hastings y Marc Randolph jóvenes con experiencia en tecnologías, esta compañía tenía el fin de la venta y alquiler de DVDs a través de internet (Ojer, T. y Capapé, E. , 2012).

Para Pino y Aguado (2012): “En la actualidad Netflix, como gigante empresarial, distribuye legalmente a través de la Red películas, documentales, cortometrajes, series, miniserias, tv-movies y videojuegos cedidos por productoras, televisiones y grupos empresariales, y su accesible y módica tarifa mensual” (p. 1504-1505). De igual forma en 2016, Uribe en su estudio: El cambio mediático de la televisión: Netflix y la televisión en teléfonos inteligentes, se evidencio que la plataforma virtual *Netflix* brinda la posibilidad y facilidad de distribuir productos audiovisuales como películas o programas de televisión, por medio del internet.

En definitiva, *Netflix* es una plataforma mundial que aproximadamente cuenta con 139 millones de suscriptores a nivel mundial a los cuales ofrece servicios digitales de entretenimiento que son desarrollados y adquiridos a través del internet, este tipo de entretenimiento es de carácter audiovisual, pues se basa en la reproducción de películas, series, novelas, documentales entre otras. *Netflix* es la cara y cruz del mundo audiovisual digital, convirtiéndose así en una nueva industria (Pino y Aguado, 2012), asimismo se denomina en la plataforma virtual “Netflix es un servicio de streaming que les permite a sus clientes ver una gran variedad de series, películas y documentales galardonados (¡y mucho más!) en miles de dispositivos con conexión a Internet”.

Servicio digital de entretenimiento de Spotify

Es conceptualizado en su página *web* como “un servicio de música, podcasts y vídeos digitales en streaming que da acceso a millones de canciones y otros contenidos de artistas

de todo el mundo”. Del mismo modo concuerda Fuertes (2017): “Empresa sueca que permite la descarga de música mediante el streaming por Internet”

En una investigación reciente sobre Servicios por internet prestados por no domiciliados y su incidencia en el impuesto general a las ventas en personas naturales de Lima metropolitana, 2012-2016 (Fuertes, 2017), se evidenció que existe un modelo de negocio y los sujetos que participan en la adquisición de los servicios digitales por internet. Tiene las siguientes características:

1. Basado en la publicidad: Es aquel que en sus plataformas virtuales vende espacios de publicidad, esto es muy factible cuando el negocio virtual es popular, las visitas observan la publicidad contratada lo que genera beneficios económicos al dueño de la página.
2. Basado en suscripciones: las empresas que ofrecen servicios digitales cobran un valor determinado, conocido como mensualidad, este pago es por los servicios ofrecidos.

Por lo expuesto por Fuertes (2017), se dice que las empresas multinacionales como *Netflix* y *Spotify*, tienen estos sistemas de pago, donde recaudan para mantenerse en el mundo de los negocios digitales. *Netflix* tiene una sistema de pago baso en suscriptores, donde se cancela una mensualidad y el valor varía según el país donde se adquiera este servicio, por otro lado *Spotify* tiene un sistema dual, o sea los consumidores lo adquirieren de manera gratuita o pagan por este servicio digital de entretenimiento que se basa en la música, claro está que al cancelar un valor por el servicio se cuenta con privilegios, pero en el caso de que se los adquiera de manera gratuita la empresa se financia a través de la publicidad. Los sujetos que participan en la transacción comercial digital, señalados por Colmán, Vera y Villasboa (2015) son:

- Comprador: persona que adquiere el bien o servicio
- Vendedor: persona natural o jurídica, que ofrece un bien o servicio.
- Infraestructura telemática: medios telemáticos por los cuales se conectan los agentes.
- Medio de pago: tarjetas de crédito o débito, dinero electrónico.
- Bancos y entidades financieras: intermediarios que autorizan el pago online.

1.3. La determinación tributaria y los impuestos que gravan a los servicios digitales de entretenimiento en otros países

Impuesto al Valor Agregado en Argentina

Antes que nada, cabe recalcar que en Argentina ya existe la determinación tributaria al servicio de internet, es decir se grava con un impuesto al servicio que es ofrecido por las empresas del exterior con contenidos audiovisuales, entre estos están *Netflix*, *Spotify*, entre otros, la legislación argentina mediante “La Ley 27.430” en el artículo 88 modifico la “Ley de Impuesto al Valor Agregado” para así poder gravar un porcentaje del 21% que sería el IVA para los servicios digitales de entretenimiento, antes mencionados. Este tributo está a cargo del consumidor. La Ley del Impuesto al Valor Agregado Nacional en su artículo 3 expresa que: Se encuentran alcanzadas por el impuesto de esta ley las obras, las locaciones y las prestaciones de servicios que se indican a continuación:

Lit. m) Los servicios digitales. Se consideran servicios digitales, cualquiera sea el dispositivo utilizado para su descarga, visualización o utilización, aquellos llevados a cabo a través de la red Internet o de cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, plataformas o de la tecnología utilizada por Internet u otra red a través de la que se presten servicios equivalentes que, por su naturaleza, estén básicamente automatizados y requieran una intervención humana mínima, comprendiendo, entre otros, los siguientes:

Num.7. El acceso y/o la descarga a imágenes, texto, información, video, música, juegos -incluyendo los juegos de azar-. Este apartado comprende, entre otros servicios, la descarga de películas y otros contenidos audiovisuales a dispositivos conectados a Internet, la descarga en línea de juegos -incluyendo aquellos con múltiples jugadores conectados de forma remota-, la difusión de música, películas, apuestas o cualquier contenido digital -aunque se realice a través de tecnología de streaming, sin necesidad de descarga a un dispositivo de almacenamiento-, la obtención de jingles, tonos de móviles y música, la visualización de noticias en línea, información sobre el tráfico y pronósticos meteorológicos - incluso a través de prestaciones satelitales-, weblogs y estadísticas de sitios web.

La Resolución General 4240 / 2018 expresa:

Artículo 2º.- Cuando las prestaciones de servicios digitales aludidas en el artículo precedente sean pagadas a sujetos residentes o domiciliados en el exterior, que integren el Apartado A del Anexo II de la presente, por intermedio de entidades del país que faciliten o administren los pagos al exterior, éstas deberán actuar en carácter de agentes de percepción y liquidación del impuesto (2.1.) e ingresar el monto correspondiente a esta Administración Federal, en tanto los prestatarios (2.2.) no revistan la calidad de responsable inscripto en el impuesto al valor agregado.

Artículo 4º. - Las entidades del país que faciliten o administren los pagos al exterior, también deberán actuar como agente de percepción y liquidación del impuesto (...). (Resolución GENERAL 4240 / 2018)

Como se ve en estos artículos detalla claramente cuáles serían los servicios de internet que entrarían a ser regulados y determinados por la ley del Impuesto al Valor Agregado Nacional, abre la posibilidad a una mayor recaudación para el Estado argentino como ya lo manifiesta Vidales (2003) la recaudación “Es el proceso mediante el cual las autoridades tributarias cobran a los causantes y contribuyentes todo tipo de impuestos, derechos, productos, aprovechamientos, y contribuciones establecidos en la Ley de Ingresos de la Federación.” (citado en Cerna 2017, p. 33), es decir el Estado cobra los impuestos a todos los contribuyentes mediante sus instituciones tributarias, depende de la naturaleza del tributo.

Argentina ha conceptualizado los servicios digitales de entretenimiento que al coincidir con lo establecido en la norma son regulados y por lo tanto se le aplica el tributo del IVA, en este país el medio de recaudación de las transacciones *online* es mediante agentes de retención, quienes son los encargados de cobrar al contribuyente el valor establecido en la norma y posteriormente entregar a las arcas fiscales.

Impuesto al Valor Agregado en Uruguay

Otro país que ha regulado en su normativa sobre las actividades que se dan en el ámbito digital es Uruguay, quien ha visto la necesidad de gravar con un tributo a las operaciones que se dan en internet, con el fin de que no exista una discriminación en las transacciones

que se dan de manera tradicional, con aquellas que se dan de manera *online*, por lo tanto este país al igual que Argentina tienen normativa de como cobrar un impuesto a los contribuyentes que adquieran servicios o productos a través de internet. El tributo a pagar es del 22% por concepto de IVA

La Ley al Impuesto al Valor Agregado (IVA) decreto n° 220/998 expresa que:

Artículo 26 bis. - Servicios prestados a través de medios informáticos. - La prestación de servicios a través de Internet, plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas, o similares, cuando tengan por destino, sean consumidos o utilizados económicamente en el país, se consideran realizadas íntegramente dentro del mismo.

De igual forma en Uruguay ya existe una reglamentación para los servicios digitales que ofrecen sus productos mediante plataformas virtuales, sin tener un domicilio dentro del país pero que sus servicios son utilizados por los consumidores dentro del país, por lo tanto, se ve la necesidad de regular estos actos comerciales, en la normativa se establece que se cobrará el tributo del IVA a todo tipo de prestación de servicios que se dé a través del internet.

Impuesto al Valor Agregado en Colombia

De igual forma Colombia con base las recomendaciones de la OCDE Y CEPAL, ha modificado su normativa para regular las transacciones que se dan en el internet, es decir establecer el tributo idóneo para la plataformas digitales como Netflix, Spotify, entre otros que son empresas que ofrecen servicios de entretenimiento, pero que por su característica de vender y ofrecer de manera digital el servicio no han podido efectuar una determinación tributaria correcta, es decir no habido una tributación por parte de estas plataformas virtuales, conforme la tecnología avanza las normas tributarias van a la par, por lo tanto Colombia estableció que para las empresas no residentes se empleará el impuesto del IVA que es el valor al consumo del 19%.

El Estatuto Tributario Nacional de Colombia señala:

Art.420.- Hechos sobre los que recae el impuesto.

c) La prestación de servicios en el territorio nacional, o desde el exterior, con excepción de los expresamente excluidos.

Parágrafo 3. Para efectos del impuesto sobre las ventas, los servicios prestados y los intangibles adquiridos o licenciados desde el exterior se entenderán prestados, licenciados o adquiridos en el territorio nacional y causarán el respectivo impuesto cuando el usuario directo o destinatario de los mismos tenga su residencia fiscal, domicilio, establecimiento permanente, o la sede de su actividad económica en el territorio nacional. (Estatuto Tributario Nacional, 2019. Art. 420)

Ley 1943 de 2018 de Colombia expresa:

Artículo 60. Adiciónense el numeral 9 y el parágrafo 3, y modifíquese el numeral 8 del artículo 437-2 del Estatuto Tributario, los cuales quedarán así:

8. Las entidades emisoras de tarjetas crédito y débito, los vendedores de tarjetas prepago, los recaudadores de efectivo a cargo de terceros, y los demás que designe la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) en el momento del correspondiente pago o abono en cuenta a los prestadores desde el exterior, de los siguientes servicios electrónicos o digitales, cuando el proveedor del servicio se acoja voluntariamente a este sistema alternativo de pago del impuesto:

- a) Suministro de servicios audiovisuales (entre otros, de música, videos, películas y juegos de cualquier tipo, así como la radiodifusión de cualquier tipo de evento).
- b) Servicios prestados a través de plataformas digitales.
- c) Suministro de servicios de publicidad online.
- d) Suministro de enseñanza o entrenamiento a distancia.
- e) Suministro de derechos de uso o explotación de intangibles.
- f) Otros servicios electrónicos o digitales con destino a usuarios ubicados en Colombia.

9. Los responsables del Impuesto sobre las Ventas (IVA) cuando adquieran bienes corporales muebles o servicios gravados, de personas que se encuentren registradas como contribuyentes del impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación (Simple).

Parágrafo 3o. Los prestadores de servicios electrónicos o digitales podrán acogerse voluntariamente al sistema de retención previsto en el numeral 8 de este artículo. La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) mediante resolución indicará de manera taxativa el listado de prestadores desde el exterior a los que deberá practicárseles la retención prevista en el numeral 8. Lo anterior sólo será aplicable a los prestadores de servicios electrónicos o digitales que:

1. Realicen de forma exclusiva una o varias actividades de las enunciadas en el numeral 8 de este artículo y las mismas se presten a usuarios en Colombia;
2. No se hayan acogido al sistema de declaración bimestral del Impuesto sobre las Ventas (IVA) y se acojan voluntariamente a este sistema alternativo de pago del impuesto; y,
3. El valor facturado, cobrado y/o exigido a los usuarios ubicados en Colombia corresponda a la base gravable del Impuesto sobre las Ventas (IVA) por lo servicios electrónicos o digitales. (LEY 1943 DE 2018, 2018).

De la misma manera Colombia, establece la normativa necesaria para poder determinar un impuesto a las transacciones que son a través de internet, por lo tanto, establece que todas aquellas empresas que no tengan su domicilio o residencia en el país, pero que la venta de sus servicios sea adquiridos y consumidos en territorio nacional es decir en Colombia, serán gravadas con el impuesto del IVA, el impuesto será cobrado a través de agentes de retención o los recaudadores que designe la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). Este impuesto está a cargo de los consumidores, y corresponde a la base gravable del impuesto sobre las ventas a los servicios digitales que es el 19%

Impuesto al Valor Agregado en Ecuador

Ley de Régimen Tributario Interno.

Artículo 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. (Ley de Régimen Tributario Interno, 2015).

Artículo 53.- Concepto de transferencia. - Para efectos de este impuesto, se considera transferencia:

1. Todo acto o contrato realizado por personas naturales o sociedades que tenga por objeto transferir el dominio de bienes muebles de naturaleza corporal, así como los derechos de autor, de propiedad industrial y derechos conexos, aun cuando la transferencia se efectúe a título gratuito, independientemente de la designación que se dé a los contratos o negociaciones que originen dicha transferencia y de las condiciones que pacten las partes.
2. La venta de bienes muebles de naturaleza corporal que hayan sido recibidos en consignación y el arrendamiento de éstos con opción de compraventa, incluido el arrendamiento mercantil, bajo todas sus modalidades.
3. El uso o consumo personal, por parte del sujeto pasivo del impuesto, de los bienes muebles de naturaleza corporal que sean objeto de su producción o venta. (Ley de Régimen Tributario Interno, 2015).

La normativa ecuatoriana establece los parámetros sobre los cuales se va aplicar el impuesto del IVA, en estos no está determinado la aplicación de este tributo para los servicios digitales de entretenimiento que son ofrecidos por empresas multinacionales, por lo tanto la falta de normativa y el vacío legal evita que se pueda aplicar una correcta determinación tributaria a estos servicios digitales, por consiguiente existe una falta de tributación por parte de los consumidores de estos servicios web y un perjuicio económico al estado, datos estadísticos ofrecidos por la CEPAL dicen que podría existir una potencial recaudación del IVA por los servicios digitales de 11,4 millones de dólares (Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), 2019), sin embargo existe un proyecto de "LEY ORGÁNICA PARA LA TRANSPARENCIA FISCAL, OPTIMIZACIÓN DEL GASTO TRIBUTARIO, FOMENTO A LA CREACIÓN DE EMPLEO, AFIANZAMIENTO DE LOS SISTEMAS MONETARIO Y FINANCIERO, Y CRECIMIENTO SOSTENIBLE DE LAS FINANZAS PÚBLICAS"; donde se contempla reformas a la Ley de Régimen Tributario Interno para efectuar la recaudación de los servicios digitales entre ellos los de entretenimiento.

En el proyecto de “Ley orgánica para la transparencia fiscal, optimización del gasto tributario, fomento a la creación de empleo, afianzamiento de los sistemas monetario y financiero, y crecimiento sostenible de las finanzas públicas” pretende modificar varios artículos de la Ley de Régimen Tributario Interno, entre ellos el artículo 56, 61, 63 y 70. Con el fin de poder regular los servicios digitales de entrenamiento y hacer efectiva la recaudación que producen estos servicios.

Los artículos que están en el proyecto de ley antes mencionado son:

Artículo 40. En el artículo 56 al final del primer inciso, inclúyase lo siguiente:

“También se encuentran gravados con este impuesto los servicios digitales conforme se definan en el reglamento a esta ley.”

El artículo 56 de la Ley de Régimen Tributario Interno manifiesta sobre el “Impuesto al valor agregado sobre los servicios”; por lo tanto, al modificarse este artículo los servicios digitales entran a ser gravados con el Impuesto al Valor Agregado (IVA), es decir Netflix, Spotify, Facebook entre otras plataformas virtuales que brinden servicios *online* tendrán una tarifa.

Artículo 41. A continuación del numeral 6 del artículo 61, agréguese los siguientes:

“7. En la importación de servicios digitales, el hecho generador se verificará en el momento del pago por parte del residente o un establecimiento permanente de un no residente en el Ecuador, a favor del sujeto no residente prestador de los servicios digitales.

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

Se entenderá que el usuario se encuentra en el Ecuador cuando se encuentre o se localice en el mismo, la dirección de IP (Internet Protocol) del dispositivo utilizado para la contratación del servicio, o su dirección de facturación. En el caso de prestaciones de servicios digitales que se realicen por un periodo

determinado, la determinación de la localización del usuario del servicio deberá realizarse al momento de la contratación del referido servicio digital. Sin perjuicio de que la prestación del servicio se realice en el Ecuador o en el exterior, el impuesto se causará siempre que la utilización o consumo del servicio se efectúe por un residente ecuatoriano o por un establecimiento permanente de un no residente ubicado en el Ecuador, condición que se verificará únicamente con el pago por parte del residente o del establecimiento permanente de un no residente en el Ecuador, a favor del sujeto no residente prestador del servicio digital.

En el reglamento a esta ley se establecerán los términos a los que se refiere este numeral.

El artículo 61 de la Ley de Régimen Tributario Interno manifiesta sobre “Hecho generador” mediante el proyecto de Ley se busca establecer el hecho imponible para los servicios digitales de igual forma categorizar a los servicios digitales, con la finalidad de que existan parámetros claros y precisos para el cobro del tributo.

Artículo 42. En el literal b) del artículo 63, efectúense las siguientes reformas:

6. “8. Las empresas emisoras de tarjetas de crédito en los pagos efectuados en la adquisición de servicios digitales, cuando el prestador del servicio de no se encuentre registrado, y otros establecidos por la Servicio de Rentas Internas mediante resolución.”

El artículo 63 de la Ley de Régimen Tributario Interno expresa sobre “Sujetos pasivos” y en el literal b, sobre los agentes de retención. Esta modificación de la Ley permite que aquellas empresas que no se encuentren en el País, pero que brinden un servicio dentro del territorio ecuatoriano, los servicios que prestan de forma digital queden gravados con un impuesto, en este caso el IVA. Por ende, el consumidor al adquirir este servicio digital, para el pago utilizará alguna tarjeta de crédito o débito y las entidades bancarias serán agentes de retención para efectuar el cobro del tributo.

Artículo 44. A continuación del último inciso del artículo 70, agréguese lo siguiente:

"El Impuesto al Valor Agregado generado en la importación de servicios digitales será asumido por el importador del servicio, en calidad de contribuyente; y, en caso de existir un intermediario en el proceso de pago, éste último asumirá el carácter de agente de retención.

La declaración y pago del IVA en la importación de servicios digitales, se efectuará en la forma y plazos previstos en el reglamento y de acuerdo con las resoluciones que para el efecto emita el Servicio de Rentas Internas.”.

El artículo 70 de la Ley de Régimen Tributario Interno manifiesta sobre “Declaración, liquidación y pago del IVA para mercaderías y servicios importados”, con esta reforma al artículo queda establecido que el consumidor será el encargado de cubrir el valor del tributo por el servicio digital que importe, de igual forma se establece que en el caso de que las empresas no tengan su residencia en el Ecuador y exista un medio de pago, este asume el carácter de agente de retención, es decir si el pago se lo realiza mediante tarjetas de crédito el banco retendrá el valor del tributo.

Con estas reformas a la Ley de Régimen Tributario Interno se busca que queden establecidos los parámetros en la normativa para el cobro del tributo del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y que exista la efectiva recaudación que estos servicios digitales producen para el País, y el Ecuador entra al grupo de países que regulan el mundo digital.

Por otro lado, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) estableció un plan de acción llamado “Base Imponible y el Traslado de Beneficios (BEPS), donde según los lineamientos se considera que se tributa donde está ubicado el cliente, sin embargo, esto no es obligatorio para los países. (Sasovsky, citado en Jaimovich, 2017), de igual forma el tributarista Sasovsky nos dice que “La economía digital avanza más rápido de lo que pueden hacer los Estados de modificar la Legislación establecer algún impuesto en particular, pero poco a poco estos lineamientos se van haciendo efectivos en diferentes partes del mundo” (citado en Jaimovich, 2017).

Países como Argentina, Colombia, Australia y Estados Unidos, poseen impuestos para estos servicios, en proporciones que van desde el 6% en la tierra del tío Sam hasta el 21% en Argentina. Y Chile no hace más que sumarse a esta tendencia (citado en periódico digital la tercera).

Se ha podido evidenciar que en varios países ya existe una reglamentación para los servicios digitales, con el fin de evitar que estos no sean tributados en el país donde son utilizados, por el hecho de no contar con la residencia en el país, deja la posibilidad de evadir la responsabilidad tributaria por los vacíos legales, por lo que es imprescindible que los

legisladores ecuatorianos busquen la forma de regular el espacio virtual, como lo expresa Luhmann (2002): “El ciberespacio no es un lugar con existencia real, la interacción que se da en dicho lugar ficticio sí genera consecuencias financieras, comerciales y jurídicas totalmente reales y relevantes” (citado en García, 2018), es decir en el internet las personas generan actos que se regulan por cada Estado, pues cada acto trae consigo una consecuencia. Por ejemplo, en el caso de Ecuador, al momento de contratar un servicio digital, ya sea *Netflix*, *Spotify* u otro, el consumidor lo hace a través del internet, pues estas empresas multinacionales no cuentan con un domicilio en el país, por lo tanto la contratación es 100% *online* y se utiliza medios de pago como las tarjetas de débito o crédito, es decir al momento de la contratación se generó un acto comercial y la consecuencia es que tal acto al no estar normativizado no deja ningún beneficio económico en el país, pero las empresas si adquieren grandes beneficios monetarios por la adquisición de sus servicios digitales.

Por ello es necesario plantear la idea de que en el Ecuador también se llegue a regular estos servicios digitales tomando como referente Argentina, teniendo en cuenta que en la actualidad el Ecuador no cuenta con una normativa específica que regule los actos que se dan en el internet, cuando tales actos virtuales si generan efectos de carácter jurídico, económico, comerciales etc., por eso es importante destacar el desarrollo que ha tenido el comercio electrónico y la utilización de la tecnología en la vida diaria, lo que conlleva a que las administraciones tributarias reformulen sus mecanismos de control fiscal, la gestión tributaria, y con esto poder evitar la evasión o elusión fiscal (García, 2001. Citado en Ríos, 2003).

Por tal motivo se tiene en cuenta que el internet no se autorregula por los consumidores, o sea es necesario que exista un control normativo para todos los actos que se dan en la web, con esto concuerda García (2018) al afirmar: “Es muy claro para todos que internet no supone un espacio de total y absoluta libertad. Se trata de “Un espacio social y como tal se regulado por el Derecho de los diferentes Estados”, es decir se entiende que el internet se regula por cada Estado, que el hecho de que no tenga un espacio físico y sea de espacio irreal, no quiere decir que los actos que se ejercen por ese medio son irreales, pues todo aquello que se da a través de la red, se efectúa por una persona real.

Con todo lo expuesto en estos párrafos, sobre que los actos en internet son regulados y sobre todo en que Argentina, Colombia y Uruguay ya son un referente en cuanto a la regulación los actos comerciales que se dan en internet, como lo son los de prestación de “servicios

digitales” es necesario que Ecuador reformule su normativa, con base a los nuevos cambios sociales, es decir que Ecuador también regule las actividades que se dan en internet, el primer estudio de Comercio Electrónico en el país durante el eCommerce Day Ecuador 2017 expresó que los ecuatorianos en el tema de comprar productos y servicios por Internet: al menos un 35% siempre lo hace y un 34% casi siempre, estos porcentajes son considerados para implementar un control efectivo a la adquisición de los servicios digitales.

Por los datos manifestados se dice que existe una cantidad considerable de ecuatorianos que adquiere un servicio a través del internet, por eso la necesidad de que exista un control para estos actos comerciales efectuados en la red, si el 35% adquiere un servicio en internet y este no está regulado, se entiende que existe una salida de dinero del país, lo que ocasionaría un perjuicio económico, pues la compra de tal servicio es a una empresa multinacional que no tiene su domicilio en el Ecuador por lo tanto no contribuye económicamente y no tiene obligaciones con el País, es evidente que para las administraciones tributarias el comercio digital genera dificultades para un control fiscal (Falcon y Tella, 1998 citado en Ríos, 2003).

Por todo esto, es necesario que exista un control tributario, es decir que si se adquiere un servicio digital, el consumidor cancele un valor por tal transacción como se lo realiza en Argentina, Colombia y Uruguay con el fin de que exista una mayor recaudación para el Ecuador, como lo publica el periódico chileno “La Tercera” entorno a lo expresado por el ministro de Economía, Fomento y Turismo Jose Ramón Valente en el sentido que se ha reunido con Netflix y concluía en que ahora que se inventó que no llegue el CD, es la misma película pero no paga impuesto. Ese es el sentido que tiene este impuesto, que en realidad se compra el mismo bien, se compra la película, que antes se adquirió en un bien físico que era un CD y que ahora se compra virtual y por el hecho de pasar de físico a digital no paga impuestos.

Lo que se busca con este impuesto a los servicios digitales es que no exista distinción entre la compra tradicional y la digital, pues el objetivo final es el mismo, como se dijo anteriormente la compra de un CD en un local físico paga impuestos, pero la compra online no paga por el hecho de que el producto es virtual. Por estas razones se considera la implementación de la normativa adecuada, en nuestro país no está debidamente regulado el cobro de impuestos a las transacciones digitales que prestan las empresas multinacionales.

Con esto, se pretende que los legisladores, regulen las transacciones que se dan vía *online*, puesto que se vive en la era digital, y los actos comerciales evolucionan, y se busca que el derecho vaya a la par con la tecnología. Como se había mencionado antes existe un porcentaje considerable del 35% de ecuatorianos que adquieren servicios a través de la red, este 35% de personas envían dinero al extranjero por la compra o adquisición de un servicio, cuando lo correcto sería que dejen parte del dinero de esa compra en el Ecuador, que sería el lugar donde se consume, disfruta, en fin, se obtiene provecho del servicio.

Con estos antecedentes, se pretende que los legisladores ecuatorianos contemplen la determinación tributaria a los servicios digitales, con el objetivo de que el Estado obtenga más recursos económicos para su desarrollo, y no exista sólo un beneficio para las empresas multinacionales, el Estado por su potestad tributaria que según Pérez (2007) es la “potestad de crear y establecer los tributos por norma de rango de ley” (citado en Masbernat, 2017) se crea, modifica las normas, reformarlas para regular las nuevas conductas del ser humano, y estar a la vanguardia con los cambios que genera la globalización.

Con esto se pretende que con la determinación tributaria a los servicios digitales, el Estado pueda recaudar por estas actividades comerciales, la recaudación no es más que el cobro de todos los impuestos que ayudan al desarrollo del Estado, pues son una de las fuentes de ingresos económicos, lo mismo opina sobre la recaudación Vidales (2003) “Es el proceso mediante el cual las autoridades tributarias cobran a los causantes y contribuyentes todo tipo de impuestos, derechos, productos, aprovechamientos, y contribuciones establecidos en la Ley de Ingresos de la Federación.” (citado en Cerna, 2017, p. 33)

Por lo tanto, al momento en que exista la determinación tributaria a los servicios digitales, la recaudación para el Estado será mayor. Con todo lo manifestado en párrafos anteriores se busca que exista la regularización para los servicios digitales, sobre todo los de entretenimiento pues por sus característica de pago, son mucho más factibles para el cobro del tributo, por ejemplo al momento de suscribirse en la plataforma Netflix el pago por este servicio se lo hace a través de las tarjetas de crédito o débito, entonces la administración tributaria podría encargarse de la recaudación a estas entidades bancarias, siendo así agentes de percepción, quienes posteriormente entregarán los tributos obtenidos al Estado.

Hay que tener en cuenta que países desarrollados como, los que integran la Unión Europea, contemplan el impuesto del IVA que grava a los servicios prestados por las empresas digitales (citado del diario Infobae por Jaimovich, 2017), estos países ya han creado la

normativa para poder regular los actos de comercio virtuales, evita así los vacíos legales y dejan de lado la posibilidad de que exista una evasión o elusión tributaria según sea el caso, pues ya existe la normativa que controla estas circunstancias.

Por tal motivo, es fundamental que el Ecuador empiece a plantearse la idea de la regularización a los servicios digitales, con esto obtiene mayor recaudación, al estar ya normado estos actos se evita que el contribuyente eluda su responsabilidad con el Estado, es decir que no cancele el impuesto que se hace por una compra *online* y que si lo hace cuando compra de manera tradicional. Se dice que existiría una elusión tributaria.

Martínez (2007), respecto a la elusión tributaria señala: “En la elusión no se realiza el hecho imponible”, entonces se entiende que no se realiza el hecho generador porque no está debidamente reglamentado y por tal motivo no se configura. También se dice que la elusión tributaria son las conductas del contribuyente que busca evitar el pago de un impuesto y para esto utiliza los vacíos legales o las estrategias que le permite la ley. (Cárdenas, 2012, p.57-58). Por tanto, conceptos se considera que podría darse una elusión tributaria, pues no está correctamente reglamentado los actos comerciales *online*, pero si los actos comerciales tradicionales y por tal razón no exista una distinción en tales actos de comercio.

Con base a la normativa argentina, el Ecuador recopila los aspectos más importantes en la tributación para los servicios digitales, y crear la normativa pertinente para estas actividades comerciales por internet de igual forma países como Colombia, Chile, Uruguay, incluso Bolivia ya han comentado sobre la necesidad de regular los servicios digitales y tienen proyectos de ley para ejecutarlo, por tal motivo el Ecuador no debe quedarse atrás en materia tributaria y adoptará estas medidas que incluso la OCDE recomienda.

CAPÍTULO II: DISEÑO METODOLÓGICO

2.1. Metodología de la investigación

La presente investigación se realizó bajo un paradigma crítico propositivo, el cual permitió el análisis doctrinario y jurídico acerca de la determinación tributaria a los servicios digitales de entretenimiento que prestan las empresas multinacionales en el Ecuador, este análisis se lo hizo con base a una comparación con otros países que ya han implementado la determinación tributaria a los servicios digitales de entretenimiento, lo que posibilitó que se genere información y una posible solución para encontrar el mecanismo adecuado y hacer efectiva la determinación a los servicios digitales.

El tipo de investigación es descriptiva, pues se basa en especificar las propiedades importantes que existen en relación a la problemática planteada, basándose en la información doctrinaria y legal, también a través de la información de campo la cual se realizó mediante las técnicas e instrumentos para la recolección de datos.

Esta investigación tiene un enfoque cualitativo, que ha permitido la recolección de datos esenciales, realizada mediante entrevistas a profesionales del Derecho especializados en materia Tributaria.

El método de investigación teórico está basado en el método deductivo, se analizó la determinación tributaria sobre los servicios digitales de entretenimiento y se podrá verificar si las empresas multinacionales, que no tienen sus oficinas en el Ecuador, cumplen con tales obligaciones o si el Servicio de Rentas Internas necesita mejorar el control de las obligaciones tributarias, que a su vez la información recopilada es sometida a análisis para lograr alcanzar las conclusiones y los criterios jurídicos acerca de la problemática planteada.

El método práctico ayuda a que se cumplan los objetivos de la investigación, por lo tanto, se utilizó método específico comparativo que permitió comparar la legislación ecuatoriana con la legislación de Argentina, Colombia y Uruguay y observar las medidas que este país implementó para el control de las obligaciones tributarias en el campo del comercio electrónico y dar una guía de cómo se podría mejorar la determinación tributaria ecuatoriana.

El siguiente método que se ha utilizado es el dogmático, en atención al análisis crítico necesario a la normativa vigente acerca de la determinación tributaria, para saber si se aplica

la determinación tributaria a los servicios digitales y en qué manera influye en la recaudación estatal.

2.2. Técnicas e instrumentos de recolección de la información.

La modalidad de esta investigación fue desarrollada de manera bibliográfica documental, pues se recolectó información para un amplio conocimiento sobre la teoría de la determinación tributaria, donde se analizó la doctrina y lo legal, por otro lado, también se utilizó la modalidad de campo la cual fue útil para la recolección de información mediante entrevistas a diversos expertos, especiales, y jueces relacionados con la materia tributaria.

La técnica empleada para la recolección de datos en la investigación fue la entrevista, aplicada a los funcionarios del Servicio de Rentas Internas, quienes fueron el Director Zonal 3 de la provincia de Tungurahua el señor Tarquino Patiño, a la jefa del Departamento Jurídico María Augusta Cevallos, al jefe del Departamento de Gestión Tributaria Israel Gaibor y a la jefa del Departamento de Auditoría Jazmina Salazar. Las entrevistas se realizaron mediante un cuestionario estructurado el cual cuenta con ocho preguntas.

2.3. Población y Muestra

Las entrevistas fueron realizadas a diversas personas relacionados con el campo tributario, entre funcionarios públicos y expertos particulares en la materia. Estas entrevistas se dieron de forma directa, una sola vez con cada uno de los entrevistados. Se solicitó las entrevistas a funcionarios del Servicio de Rentas Internas y a una abogada experta en materia tributaria mediante un cuestionario estructurado de ocho preguntas.

Tabla 2.1

Expertos en la materia tributaria	
Ab. Victoria Montero	
Total, de entrevistados	1

Funcionarios del SRI

Director Zonal 3	Dr. Tarquiño Patiño
Departamento Jurídico	María Augusta Cevallos
Departamento de Auditoría	Jazmina Salazar
Departamento de Gestión Tributaria	Israel Gaibor
Total, de entrevistados	4

Fuente: Elaboración propia

CAPITULO III: Análisis de los resultados de la investigación

3.1. Presentación de resultados

Tabla 3.1

Experta: Dra. Victoria Montero de Callejas		
PREGUNTAS	RESPUESTAS	ANÁLISIS
1. ¿Considera que, a los servicios digitales de entretenimiento prestados por empresas multinacionales como Netflix Spotify, Facebook entre otros pueden ser gravados con el impuesto al valor agregado como lo hacen países como Argentina, Colombia y Uruguay?	Lo óptimo es que sean gravados con impuesto a la renta porque eso es lo que ellos deberían pagar por todos los servicios digitales que prestan, pero incluso países tan desarrollados como Inglaterra no lo han podido hacer porque estas empresas se ubican en paraísos fiscales como por ejemplo Luxemburgo, y no llega la ley para ellos, entonces una propuesta es que se grave con el IVA, pero ten en cuenta que el IVA grava al consumidor final no les grava a ellos solo encarece el producto para los que consumen, en realidad a ellos no les toca en su renta, solamente le toca a la gente que paga por esos servicios.	el IVA es un impuesto que se grava al consumidor final, mientras que el Impuesto a la Renta es un tributo que grava a las ganancias de las empresas multinacionales, pero como lo menciona la entrevistada esto es algo complejo, pues su residencia no se encuentra en el País por lo tanto estas empresas tributan en el lugar de origen donde constituyeron la empresa, aunque el producto se consuma en otro país. Pero una buena opción sería gravar estos servicios digitales de entretenimiento con el impuesto al valor agregado, y analizar la manera de no encarecer el producto.
2. ¿En el escenario que se reforme la normativa del IVA para el cobro de los servicios digitales considera que el mecanismo adecuado para la recaudación del tributo sean las empresas emisoras de tarjetas de crédito quienes actúen como agentes de retención y sean quienes deban retener el tributo, en caso de no estar de acuerdo puede sugerir otra alternativa?	Si la mejor alternativa es a través de las tarjetas de crédito. Porque generalmente estos prestadores de servicios lo hacen a través de tarjeta de crédito, es un buen mecanismo, pero no es perfecto, porque no todo el mundo lo hace a través de tarjetas de crédito puede ser también a través de giros bancarios entonces los bancos también podrían ser un agente de retención	la mejor opción en el caso de que se reforme la normativa, sería que la recaudación se dé mediante agentes de retención, quienes serían los encargados de retener el IVA y posteriormente entregar al Estado. Este sería el mecanismo más práctico y así lo hacen países como Argentina, Uruguay por lo tanto se tiene en cuenta estas normativas y adaptarlas a la realidad ecuatoriana
3. ¿Cuál sería el mecanismo adecuado para mejorar la determinación del impuesto a la renta e IVA para las empresas multinacionales que prestan servicios digitales??	Esa es la pregunta del millón los grandes países se encuentran analizando esa posibilidad, no existe una respuesta clara y concreta que pueda decir esta es la forma solamente cuando tú pagas el servicio tendrías que retener en la fuente el porcentaje podría ser el 2% pero las empresas externas no te aceptan esta retención entonces de la misma	se considera que no existe una forma de determinar el impuesto a la renta de las empresas multinacionales, pues como se ha mencionado antes tienen su residencia en países de menor imposición fiscal conocidos como paraísos fiscales y no se les hace una doble tributación, pues ellos ya declaran en su país de origen, lo apto sería un impuesto al IVA por el consumo de tal servicio sobre todo cuando el servicio es utilizado en el país, por lo cual se paga un tributo. De igual forma se analiza los tratados internacionales de

	manera estarías encareciendo al consumidor final.	doble imposición para verificar que estas empresas se tributan en su país de origen y por lo tanto no tendrían la obligación de tributar en el Ecuador.
4. ¿Por qué cree que el Ecuador no ha aplicado correctamente la determinación tributaria a las empresas multinacionales que prestan servicios digitales en el Ecuador?	Porque no les llega, o sea no se puede gravar, el Ecuador no puede exportar tributos, entonces por ejemplo Apple que tiene su sede en Luxemburgo como se va a Luxemburgo a hacerle una determinación de lo que recibe en fuente en el Ecuador entonces no hay el mecanismo apto para hacerlo, no es que se ha descuido el país, sino que no existe el mecanismo legal para poder llegar.	no se establece una determinación tributaria a una empresa multinacional que no cuenta con una sede en el País, como se menciona en la entrevista el Ecuador no va hasta el país de origen de la empresa para poder determinar sus ganancias y de estas se cancela un tributo, por ser obtenidas con recursos económicos de los consumidores ecuatorianos. Por este motivo no se ha podido establecer la determinación tributaria no existe el mecanismo para hacerlo, solo se podría hacer mediante un impuesto indirecto como el IVA.
5. ¿Qué alternativas de reforma se pueden plantear para mejorar la determinación del tributo en los servicios digitales?	Eso se ha analizado mucho a través de los diversos conversatorios que se han tenido en el Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario y la única alternativa que se ve viable es el IVA porque no se tiene otro mecanismo para poder gravar.	El IVA es el impuesto más viable para poder gravar a este sector económico que por su naturaleza realiza sus actividades económicas vía internet, lo cual complica otro tipo de determinación tributaria, deja al IVA como la manera más factible de tributación. El IVA sería cancelado por el consumidor final que vendría porque es un ecuatoriano el cual consume de tal servicio en este país.
6. ¿Conoce la forma en algún otro país de cómo se establece la determinación tributaria a los servicios digitales de entretenimiento?	Inglaterra está tratando de hacerlo y ha llamado muchas veces por ejemplo a Amazon para hacer la determinación, pero Amazon no da la información porque tiene en diferentes paraísos fiscales sus localizaciones, Francia no ha podido ha tratado muchas veces de gravarles, pero no ha podido o sea es muy difícil	establecer la determinación tributaria a empresas multinacionales es algo difícil, al mantener sus oficinas en paraísos fiscales ya dejan de tener la obligación tributaria con otros países. Pero hay que tener en cuenta que con la globalización estas normas se acoplarán a la nueva realidad de hacer negocios y se espera que exista un mecanismo para poder realizar una determinación tributaria efectiva.
7. ¿Puede usted mencionar los servicios digitales de entretenimiento que considere que no tienen una carga impositiva?	De entretenimiento no sabría decirle, pero por ejemplo todas las compras que tú haces a través de internet llámese a través de Amazon o a las tiendas directamente no tiene una imposición en fuente, fuente es el que paga en Ecuador, no hay.	la mayor parte de transacciones que se dan de manera digital no están gravadas con un impuesto, incluidos los servicios digitales de entretenimiento que por su naturaleza no necesitan de oficinas en el país y lo hacen todo mediante internet, lo cual evita las cargas tributarias.
8. ¿Conoce algún otro sector económico que considere que no tienen carga impositiva en el Ecuador en la realización de sus actividades económicas y que deban ser gravadas con algún impuesto?	Todo lo que se hace a través de sistemas, que compiten con las sedes que, si están domiciliadas en el Ecuador, por ejemplo, Direct Tv	por la globalización la normativa tributaria ecuatoriana no ha regulado el ámbito digital, y solo se ha preocupado por regular los negocios que están domiciliados en el Ecuador. Por este motivo todo lo que se da en el internet no está determinado el mecanismo de como gravar un tributo.

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos proporcionados por la Dr. Victoria Montero.

Tabla 1.2

FUNCIONARIOS DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS					
PREGUNTAS	DIRECTOR ZONAL 3 TARQUINO PATIÑO	DEP. JURÍDICO María Augusta Cevallos	DEP. GESTIÓN TRIBUTARIA Israel Gaibor	DEP. AUDITORIA Jazmina Salazar	ANÁLISIS
1. ¿Considera que, a los servicios digitales de entretenimiento prestados por empresas multinacionales como Netflix, Spotify, Facebook entre otros pueden ser gravados con el impuesto al valor agregado como lo hacen países como Argentina, Colombia y Uruguay?	efectivamente podría darse eso pero hay un tema que hay que verificar de los convenios internacionales que mantienen los distintos países para no tener una doble tributación en cuanto al tema de renta ahora en el tema de IVA inclusive tenemos normas respecto de la importación de los servicios el artículo 70 de la ley de régimen del tercer inciso habla de que cuando se importe servicios se debería realizar una liquidación de compras donde el adquirente tiene que retener el IVA sin embargo la operatividad de esto ya con las multinacionales es complicado a nivel local se tiene un proyecto que la única vía sería las tarjetas de crédito quienes se encarguen	Si, a raíz de la aparición del internet el mundo se globalizo, las fronteras ya no existen y por lo tanto ya no existe un principio de territorialidad, por lo tanto, los problemas son mayores. Gravar el IVA es un planteamiento que ya lo aplica la Unión Europea, es más fácil pues tú le gravas un valor a un precio fijo que te están cobrando a través de las tarjetas de crédito y lo que tu harías es hacerle agente de retención al banco, o sea es un mecanismo de recaudación que no es tan complejo, ahora el impacto sería que las empresas no es que dentro del valor que ellas tienen cobran ya tienen un valor de base imponible y valor del IVA ahora la pregunta sería le van a aumentar el IVA al valor que ya pagas como costo fijo o le van a descontar el valor que ya se paga, entonces esa es una	Claro que sí, el país está analizando las reformas tributarias necesarias para poder gravar a estas empresas, en los próximos meses se espera que salgan algunas reformas tributarias.	sí, estos servicios deben estar regulados por las normas tributarias, y el Ecuador debe reformar la ley para poder establecer el cobro de un tributo que en este caso sería el IVA por ser el tributo más práctico y viable para el caso en concreto, en un futuro se busca poder determinarles a estas empresas con el tributo del Impuesto a la Renta.	lo más factible sería gravar a estos servicios digitales de entretenimiento con el impuesto al valor agregado IVA, pues el impuesto a la renta no sería factible, estas multinacionales tienen sus oficinas en países de menor imposición fiscal y es ahí donde tributan y por los tratados internacionales no se establece una doble tributación. Lo que es viable es el IVA por los motivos de globalización el Ecuador considera que este sector económico digital se grave con algún impuesto, a ejemplo el ejemplo de países vecinos como Colombia, Uruguay e incluso la Unión Europea, se analiza estas normativas y establecer el

	<p>de retener el IVA y la renta. Como por ejemplo con los espectáculos públicos el que le contrata le retiene al artista extranjero que viene el 25% por ahí es una vía que tenemos respecto de las multinacionales, sin embargo, como le digo hay que verificar el tema de convenios internacionales, no es tan sencillo el tema, pero si sería bueno.</p>	<p>reglamentación que tiene que salir en una regulación para ver cómo se va hacer, porque si me dices que es un valor que se aumenta al valor que ya se cobra estarías atentando a los derechos del consumidor pero si es un valor que tú le estas descontando del valor que ya te cobran estarías atentando contra el derecho de la empresa entonces esto es una regulación que se debe dar para verificar cuál de las dos es mejor alternativa y la que menos vulnere, porque las leyes tributarias son generales, entonces en este caso hay un tema de conflicto de competencias y entre las normas, porque Netflix no está aquí en el Ecuador, y yo no le puedo decir a ud le está prestando un servicio a fulanito págume el IVA porque hay una transferencia de un servicio sí, pero Netflix está en Luxemburgo ahí tiene su capital sus oficinas. Entonces el tema es que toda esta trama tiene de fondo todo esto</p>			<p>mecanismo para implementarlas en el Ecuador.</p>
--	---	---	--	--	---

		no tema evasivos sino elusivos, entonces el fundamento principal de las empresas es que como ellos no necesitan tener un establecimiento para prestar su servicio buscan una jurisdicción de menor imposición para ahí ellos tener un tema de rebaja en el tema del impuesto pero más esto se ve en el tema del impuesto a la renta el IVA como te digo es más manejable porque tú tienes un agente de percepción y le podrías convertir en un agente de retención entonces es más sencillo			
2. ¿En el escenario que se reforme la normativa del IVA para el cobro de los servicios digitales considera que el mecanismo adecuado para la recaudación del tributo sean las empresas emisoras de tarjetas de crédito quienes actúen como agentes de retención y sean quienes deban retener el tributo, en caso de no estar de acuerdo puede	Si de hecho como le indicaba le vemos como un posible mecanismo al momento con las internacionales , ya con lo que son ventas digitales a nivel local si tenemos nuestras propias estrategias eso si ya depende netamente de nosotros inclusive hay proyecto que por la reserva del caso no le puedo decir, pero en los	La reforma es un tema que se debe de dar, definitivamente tiene que darse porque nosotros planteamos normas sobre temas que ahora ya no están tan vigentes como antes, porque acuérdate que las leyes tributarias ya vienen de mucho tiempo atrás, entonces no tienen una reforma con el impacto respecto de los nuevos cambios tecnológicos que tenemos, por ejemplo en la ley hemos ido	Sí por la forma de pago en que se maneja este tipo de negocio, tengo entendido que se paga con tarjetas de crédito o débito. La manera más efectiva sería mediante agentes de retención.	Considero que es la forma más práctica y que de esta manera se ha realizado el cobro del tributo en otros países, de todas maneras, se debe analizar si para el Ecuador sería el mecanismo correcto, pero desde mi punto de vista considero que sí, que los agentes de retención son el	La reforma tributaria es algo que se da para poder abarcar todos los sectores económicos, y sobre todo avanza según la globalización, pues las normas tributarias no están actualizadas a la realidad que vive el mundo en el ámbito tecnológico, por lo que una reforma es muy viable y en el caso concreto de los servicios digitales de entretenimiento

sugerir otra alternativa?	<p>próximos meses tendrán novedades de los controles que se están realizando a las ventas digitales, pero ya de proveedores locales por ejemplo ventas de celulares. Las ventas en Facebook han estado creciendo mucho se debe al maleteo mandan a personas, son empresas que no tienen ni local, y traen ropa americana, sin embargo, se está haciendo más inteligencia porque no son visibles solo a atreves de redes, se ha incautado ya mercadería. Tenemos estrategias para controlar estos negocios digitales.</p>	<p>reformando los temas de paraísos fiscales, el tema de los precio de transferencia todo lo que es sobre fiscalidad internacional nosotros nos acogemos de acuerdo con lo que dice la ley tributaria, a los principios y regulaciones de la OMC entonces ellos hacen una normativa a nivel mundial pero son normas técnicas respecto de la aplicación de ciertos principios ellos son los que nos regulan, pero nosotros no tenemos como tal regulación específica nosotros no tenemos. Yo creo que este sería el mecanismo adecuado es el menos invasivo y más práctico porque si no que a todos los contribuyentes les vas a decir declare si tiene cuenta en Spotify o sea no, entonces te gravan el impuesto al momento que haces el pago con la tarjeta, se verifica el hecho generador respecto del consumo y también se verifica que tú eres el receptor del servicio. Entonces si sería</p>		mecanismo adecuado.	o el mecanismo más practico es mediante un agente de retención, pues estos servicios son pagados con tarjeas de crédito o débito entonces las entidades bancarias serian agentes de retención para posteriormente entregar lo recaudado al Estado.
---------------------------	--	--	--	---------------------	--

		la forma más práctica, viable no te sabría decir tanto porque ese ya es un análisis más complejo			
3. ¿Cuál sería el mecanismo adecuado para mejorar la determinación del impuesto a la Renta e IVA para las empresas multinacionales que prestan servicios digitales??	Ese es un mundo complejo, porque insisto depende mucho de los convenios y hay que ser sinceros Ecuador a nivel mundial no es que pesa mucho entonces como que ya estas empresas tributan en sus países de origen a pesar de que el servicio se lo brinda acá.	El tema es que tenemos que ver un mecanismo adecuado y se está haciendo el análisis para verificar y establecer cuál es la mejor forma para no afectar a ninguna de las partes.	Es algo complejo querer determinarle a una empresa extranjera, por el hecho de que no cuentan con su domicilio o residencia en el País y se entiende que ya tributan en su país de origen, por lo que la doble tributación no se puede dar.	Actualmente se está buscando una manera de determinarle a las empresas extranjeras que ofrecen sus servicios o productos en el País, pero es algo complejo por los tratados internacionales en los que el Ecuador es parte y prohíben la doble tributación, pero se busca que con los cruces de información las empresas entreguen un proporcional de sus ganancias que fueron obtenidas por las compras de ecuatorianos.	No existe el mecanismo adecuado para establecer una determinación tributaria al impuesto a la renta pues existe conflicto por la residencia de las multinacionales no que imposibilita establecer una carga tributaria, establecer un impuesto como el IVA es lo más factible pues esta carga tributaria estaría a cargo del consumo que sería ecuatoriano, al consumir tal servicio en el país.
4. ¿Por qué cree que el Ecuador no ha aplicado correctamente la determinación tributaria a las empresas multinacionales que prestan servicios digitales en el Ecuador?	Haber no es que no ha aplicado correctamente sino que hay que revisar toda la normativa que existe al respecto, insisto y recomiendo que se revisen los convenios internacionales	Determinarle a una empresa multinacional es un tema bastante complejo, no imposible, pero si es complejo. Tienes que verificar bien cuál es la actividad cual son sus socios, sus accionistas.	Como lo mencione anteriormente determinarle a una empresa extranjera es algo complejo, pero se está analizando la posibilidad de gravar estos servicios con el Tributo del IVA.	No es que no ha aplicado una determinación tributaria, es que no se cuenta con la información para poder hacerlo, se busca que un futuro las empresas entreguen los datos de	No se determina tributariamente a una empresa extranjera por motivo de convenios internacionales de doble tributación, estas empresas ya cancelan sus tributos en el país de origen, es algo

	<p>de doble tributación con los países que existen actualmente, entonces ahí vamos a determinar que cuando tenemos estos convenios ya no debemos acá retener nada porque ellos están pagando en su país de origen, existen otros con los que no hay convenios entonces ahí si deberíamos ver los mecanismo, realmente el mundo tributario es súper amplio y tenemos mucho por hacer sin embargo el tema de evasión se ha buscado reducir bastante lo último es el tema de fiscalidad internacional con las grandes empresas porque hay que comenzar poniendo en orden la casa, por eso a las empresas locales les estamos regularizando sobre todo en el tema de exportación donde es que nos querían golear .</p>			<p>sus clientes y las ganancias para poder establecer el proporcional que le corresponde al Ecuador, por aquellas ventas que son consumidas que son adquiridas en territorio ecuatoriano.</p>	<p>complejo tratar de hacer esto a las multinacionales por los convenios internacionales , por esto en mi opinión el IVA sería un impuesto que podría ser viable.</p>
	<p>Bueno en los locales es</p>	<p>Lo que nosotros estamos</p>	<p>Se está esperando lo</p>	<p>Se puede empezar</p>	<p>El Ecuador pertenece a la</p>

<p>5. ¿Qué alternativas de reforma se pueden plantear para mejorar la determinación del tributo en los servicios digitales?</p>	<p>donde podemos hacer un poco más sobre todo yo creería que se puede dar cierta potestad adicional al servicio de rentas internas para que inclusive pueda realizar allanamientos, porque hay muchos locales comerciales que no son visibles, pero realizan actividades económicas a través de la venta digital. Se necesita alguna reforma en ese sentido</p>	<p>esperando es el pronunciamiento de la OCDE para ver cuáles son los lineamientos que ellos van a sacar para ver cómo se van aplicar alrededor del mundo, porque ya te digo no hay fronteras en los países y las transacciones se realizan de un país a otro y por lo tanto tú ya no puedes limitarte a la imposición de impuestos porque tienen el establecimiento aquí entonces la norma tiene que evolucionar. Entiendo que el proyecto de reforma que se está realizando es en función a eso porque se tiene que reformar tiene que cambiar tiene que mejorar y tiene acoplarse a las nuevas <tecnologías y a las nuevas realidades que estamos viviendo</p>	<p>pronunciamientos de la OCDE, para analizar las mejores alternativas para el Ecuador, por el momento se analiza cobra el IVA a los servicios digitales como Netflix, Spotify, Facebook entre otros.</p>	<p>gravando estos servicios con el tributo del IVA, como ya lo han hecho otros países, por el momento es lo más factible y practico.</p>	<p>OCDE por lo tanto los lineamientos que esta organización de serán las directrices para la toma de decisiones sobre una reforma tributaria y que tan viable es aplicar el IVA a los servicios digitales. Antes se mencionó a varios países donde ya se aplica el IVA en base a los primeros pronunciamientos de la OCDE. Por la misma evolución que vive el mundo las normas se modifican, pero todo esto se haría con un trabajo en equipo y con los lineamientos de las organizaciones mundiales en materia tributaria.</p>
<p>6. ¿Conoce la forma en algún otro país de cómo se establece la determinación tributaria a los servicios digitales de entretenimiento ?</p>	<p>Entiendo que creo que Argentina España también lo trabajan un poco a través de tarjetas de crédito, básicamente es por ahí.</p>	<p>Entiendo yo que respecto del tema del IVA se está haciendo en la Unión Europea, en Argentina, Uruguay y Colombia ya se aplica el tema del IVA. El IVA aplican sobre el valor que ya pagas.</p>	<p>El IVA es un tributo que ya está siendo aplicado en Colombia y Argentina.</p>	<p>Sé que Argentina ya implemento en sus normas el cobro del IVA para estos servicios digitales y lo recaudan mediante agentes de retención.</p>	<p>Cómo se ha mencionado la manera más viable de tener una carga impositiva a los servicios digitales de entretenimiento o es con el IVA, el cobro serio a través de las tarjetas de crédito convierte a las entidades bancarias en</p>

					agentes de retención.
7. ¿Puede usted mencionar los servicios digitales de entretenimiento que considere que no tienen una carga impositiva?	No podríamos decir que no tienen carga impositiva sino más bien donde se está quedando la carga impositiva, la carga impositiva se está quedando en los países grandes de origen, y la carga impositiva de los negocios locales es lo que tratamos de regularizar	O sea hay miles de servicios digitales de entretenimiento hay miles, y tendríamos que analizar uno por uno y ver cuál es la implicación que tienen, yo no te podría decir este es gratuito y no debe tener carga impositiva, porque al final de cuentas es una transferencia de un servicio independientemente de algo porque te permiten ver un contenido digital entonces está a tu alcance y si por ese servicio tienes que pagar un valor ya se genera el hecho generador del IVA entonces hay una transferencia.	Todos los servicios que son ofrecidos por internet.	No, le puedo decir desconozco	El impuesto a la renta de los servicios digitales de entretenimiento se queda en el país de origen de la empresa mas no en donde es consumido su servicio. Pero en la mayoría de servicios digitales de entretenimiento no hay una carga impositiva que este bien administrada y sea efectuada por el país donde se utiliza el servicio, por lo tanto, se analiza individualmente cada caso en concreto para poder establecer algún mecanismo donde se pueda gravar a estos servicios.
8. ¿Conoce algún otro sector económico que considere que no tienen carga impositiva en el Ecuador en la realización de sus actividades económicas y que deban ser gravadas con algún impuesto?	A demás de la digitales, hay algunos sectores que más que gravan un impuesto es cumplir con la norma actual porque no es justo ni es posible que por ejemplo he tenido contribuyentes que han venido acá y dicen es que no he facturado no he vendido pero tú les revisas el	Todas las actividades económicas todas por su naturaleza persiguen un lucro y obtienen un beneficio al tener un beneficio deben estar gravadas con un impuesto, porque el impuesto es la retribución que nosotros le pagamos al Estado por vivir en un País organizado entonces no es	Todas las actividades que se dan mediante el Internet, como la compra de ropa a través de Facebook.	El sector Agrícola.	El sector digital es un ámbito que se regula correctamente, por la falta de normativa, la normativa vigente cubre los ámbitos en los negocios tradicionales, pero no se ha modificado la normativa para abarcar al sector digital. Por tal motivo este sector económico se regulará para

	<p>patrimonio y tienen un millón de dólares de patrimonio, y cuanto te declaran como ingresos en el año te declaran unos dos mil tres mil dólares como puede alguien con esos ingresos tener un patrimonio de acá, y a veces son sectores que te hacen mucha bulla pero te apontan menos. No quisiera mencionar sectores para no herir susceptibilidad es, pero si hay unos sectores que se está trabajando muchos sectores relacionados con la informalidad también en los grandes mercados del país no es que se manejan pequeñas cantidades de dinero son grandes cantidades de dinero es a lo que estamos buscando regularizar porque son movimientos altos, pero estamos acostumbrados a pagar un dolarito dos dolaritos cinco dolaritos y</p>	<p>como una tasa que tú pagas para que te den algo, el impuesto es una retribución que todos tenemos que pagar como deber ciudadano. A mi criterio todos los sectores económicos que generan en sí mismos un beneficio deben estar gravados con un impuesto, no conozco un sector que merezca un tema de exoneración o exención porque yo creo que todos y la ley mismo establece parámetros para que tu tengas rebajas de impuestos, pero de ciertos impuestos y para ciertos grupos.</p>			<p>que no exista una competencia desleal con los negocios que si tienen una localización física y cumple con todas las obligaciones tributarias.</p>
--	---	--	--	--	--

	resulta que los movimientos financieros son altos.				
--	--	--	--	--	--

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos proporcionados por funcionarios del Servicio de Rentas Internas

3.2. Análisis general:

- Experta en Derecho:

Establecer la determinación tributaria a las empresas multinacionales es algo complejo por la situación jurídica en la que estas empresas se encuentran sobre todo en el tema de su residencia, pues sus locaciones no están establecidas dentro del territorio ecuatoriano lo que imposibilita el cobro de un tributo.

Por la naturaleza del negocio de las multinacionales que ofrecen servicios digitales no es necesario que tengan una sede en cada país donde ofrecen sus servicios y se domicilian en países con menor imposición fiscal, conocidos como paraísos fiscales.

Al momento en que una empresa cumple con las obligaciones tributarias en su país de origen deja de tener obligación alguna con el país en el cual se utiliza tal servicio, y el Ecuador no exporta tributos o ir al país de origen para establecer una determinación tributaria con base a lo obtenido por los consumidores ecuatorianos, por tal motivo no existe un mecanismo apto para poder llegar a gravar con un impuesto directo a estas multinacionales y el camino más viable sería gravar con un impuesto indirecto el cual sería el IVA.

Lo que se analizaría es la base imponible sobre la cual se va a calcular el Impuesto al Valor Agregado, es decir, si sobre el valor fijo que se cancela se aplicará el IVA o si se desglosará de este valor fijo. Se verifica el camino más adecuado para la posible aplicación de este tributo.

El IVA es la única forma actualmente por la cual se pueda cobrar un impuesto a estas multinacionales, pero esto sería a cargo del consumidor lo que posiblemente encarecería el servicio, quien cancela el valor sería el consumidor final y la Renta de estas multinacionales no se vería afectada porque no se determina.

Para poder cobrar este tributo, el camino más práctico es mediante agentes de retención, a quienes se otorgaría la potestad a las entidades bancarias para que retengan el tributo y posteriormente se entregue a las arcas fiscales, los servicios digitales de entretenimiento como Netflix, Spotify entre otros son cancelados mediante el uso de tarjetas de crédito o débito, por lo que no cuentan con una entidad física en el país en donde se pueda cancelar por este servicio.

Por tal motivo la vía más práctica para la recaudación es mediante agentes de retención. El Ecuador necesita reformar su normativa y adecuarla a las nuevas innovaciones que se dan en materia de tecnología para poder controlar todo el flujo de transacciones que se dan a través del internet y que no son controladas de manera adecuada por los vacíos legales que existen, lo que genera una competencia desleal con los negocios que ofrecen sus servicios similares en el país, y las cuales si cumplen con todas las obligaciones tributarias.

- Funcionarios del Servicio de Rentas Internas:

Establecer un impuesto como el IVA para las empresas multinacionales es el camino más factible, porque estaría a cargo del consumidor final a quien por el hecho de ser ecuatoriano y de beneficiarse de tal servicio en el país tiene la obligación de contribuir y cancelar por este servicio. No sería viable establecer un tributo como el impuesto a la renta, por motivos de los tratados internacionales en relación a los convenios de doble tributación, en donde estas empresas cumplen con sus obligaciones en el país de origen donde han constituido su negocio.

Por este motivo de acuerdo a los tratados internacionales, lo factible es el IVA y países como Argentina, Colombia y Uruguay ya lo aplican y algunos países del bloque de la Unión Europea, es mucho más fácil aplicar el impuesto al valor agregado al precio fijo que se cancela por tal servicio. Lo que se analizará es sobre cual valor se va a cobrar el IVA, si el precio por tal servicio digital de entretenimiento aumentara por el cobro del IVA o si del precio fijo ya se descontará el impuesto. Se estudiará la vía que menos vulnere los derechos tanto de los consumidores como de los empresarios.

Para poder recaudar lo que genera el IVA lo más práctico es utilizar a las entidades bancarias como agentes de retención como se mencionó anteriormente, para esto se da una reforma tributaria que abarque las nuevas necesidades y cubra los nuevos modelos de hacer transacciones, como lo son las digitales que por su misma naturaleza no son debidamente reguladas, pues la normativa tributaria en su mayor parte contempla normas para los negocios que cuentan con un establecimiento fijo en el país, mas no, para las que son digitales y ofrecen bienes o servicios a través del internet, existe una tema elusivo pues las normas no regulan estas transacciones.

Para todas estas posibles reformas el Ecuador estudiaría los lineamientos de la OMC (Organización Mundial del Comercio) para establecer una normativa que vaya en concordancia con la normativa internacional en tema de transacciones digitales.

Por el momento países como Argentina, Uruguay y Colombia ya aplican el IVA a los servicios digitales de entretenimiento, lo recaudan mediante agentes de retención que son las entidades bancarias, es el mecanismo menos invasivo y práctico para su correcta recaudación. El Ecuador necesita regular y ajustar su normativa a las transacciones digitales pues estas entidades persiguen un lucro y por lo tanto se contribuye con el Estado.

Datos estadísticos de la Comisión Económica para América Latina y el Caribe

Tabla 3.4

Estimación de la recaudación potencial de IVA e impuesto sobre los servicios digitales
(En millones de dólares anuales y porcentajes)

	Argentina	Bolivia (Estado Plurinacional de)	Brasil	Chile	Colombia	Costa Rica	Ecuador	México	Perú	Uruguay
Ventas										
Uber	32,3	2,5	121,3	14,9	22,6	2,6	6,6	78,8	13,7	2,5
Netflix	223,1	19,5	806,9	110,0	172,4	20,0	47,0	578,8	102,7	18,7
Spotify	75,4	6,6	272,4	37,2	58,3	6,8	15,9	195,7	34,8	6,3
Apple	166,8	14,4	616,6	81,8	127,9	14,7	35,4	429,5	75,9	14,0
Total	497,6	43,0	1 817,2	243,9	381,2	44,0	104,9	1 282,8	227,1	41,5
Tasas (en porcentajes)										
IVA	21,00	13,00	9,25	19,00	16,00	13,00	12,00	16,00	18,00	22,00
Impuesto sobre los servicios digitales	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00
Recaudación potencial										
IVA	86,4	4,9	153,9	38,9	52,6	5,1	11,2	176,9	34,6	7,5
Impuesto sobre los servicios digitales	0,7	0,1	3,3	0,3	0,5	0,1	0,2	1,9	0,3	0,1
Total	87,1	5,0	157,1	39,3	53,1	5,1	11,4	178,8	35,0	7,5
Recaudación potencial (en porcentajes del PIB)										
IVA	0,0156	0,0143	0,0086	0,0156	0,0186	0,0088	0,0112	0,0164	0,0178	0,0142
Impuesto sobre los servicios digitales	0,0001	0,0003	0,0002	0,0001	0,0002	0,0002	0,0002	0,0002	0,0002	0,0002
Total	0,0157	0,0146	0,0088	0,0157	0,0188	0,0088	0,0114	0,0166	0,0180	0,0142
Recaudación potencial (en porcentajes de la recaudación de impuestos sobre bienes y servicios)										
IVA	0,1086	0,1006	0,0675	0,1414	0,2523	0,0983	0,1090	0,2463	0,2422	0,1378
Impuesto sobre los servicios digitales ^a	0,0009	0,0021	0,0014	0,0011	0,0024	0,0019	0,0019	0,0026	0,0021	0,0018
Total	0,1095	0,1027	0,0689	0,1429	0,2547	0,0983	0,1109	0,2489	0,2450	0,1378

Fuente: Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), sobre la base de L. Hernández y P. Albagli, “Economía digital: oportunidades y desafíos”, Documento de Trabajo, N° 40, Santiago, Centro Latinoamericano de Políticas Económicas y Sociales (CLAPES UC), 2017.

En base a los datos expuestos por la CEPAL, se considera que los 11,4 millones de dólares son una estimación de la posible recaudación por concepto del Impuesto al Valor Agregado (IVA) a los servicios digitales, en estos constan los de entretenimiento como lo son Netflix, Spotify, Apple que por su característica de negocio no cuentan con una entidad física en el país, para poder establecerles las obligaciones tributarias, por lo tanto al realizar sus actos comerciales a través del internet, el Ecuador se ve en la obligación de reformar sus normas para poder controlar estas transacciones *online* y evitar que exista una distinción entre la compra tradicional y la compra online de un servicio, al final el impuesto al IVA es por el consumo y lo asume el cliente.

La información obtenida por la CEPAL determina que Argentina, Colombia y Uruguay son los países que ya aplican el impuesto al IVA para los servicios digitales, por lo que el Ecuador podría analizar la normativa de estos países e implementarla en las normas ecuatorianas, con el fin de regular los actos comerciales que se dan en el internet y obtener los beneficios económicos que generan.

Normativa de los países que aplican el IVA a los servicios digitales

Tabla 3.5

País	Impuesto	Estimación de la Recaudación en millones de dólares anuales del año 2017	Normativa:
Argentina	IVA 21%	87.1	<ul style="list-style-type: none"> • Resolución GENERAL 4240 / 2018 → Art 2 y 4. • Impuesto al Valor Agregado. Ley N° 27.430- → art.3 Lit, M. num.7.
Colombia	IVA 19%	53.1	<ul style="list-style-type: none"> • El Estatuto tributario nacional → art 420 Lit, C. párrafo 3. • Ley 1943 DE 2018- → art 6 núm., 8,9 y párrafo 3
Uruguay	IVA 22%	7.5	<ul style="list-style-type: none"> • La Ley al Impuesto al Valor Agregado decreto n° 220/998 → art.26
Ecuador	IVA 12%	11.4	<ul style="list-style-type: none"> • no está especificado la normativa para el cobro a los

			servicios digitales que son ofrecidos por empresas extranjeras, sin embargo, se encuentra en análisis la posibilidad de establecer el IVA para los servicios digitales de entretenimiento como Netflix, Spotify, Facebook entre otros.
--	--	--	--

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos obtenidos por la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL).

Estos países son los que ya aplican un impuesto a los servicios digitales, el impuesto más viable para gravar a estos actos comerciales es el IVA, por lo tanto, estos países han modificado sus normas para poder recaudar lo que generan estos negocios virtuales con base a las recomendaciones de la OCDE, CEPAL, donde se pudo observar el flujo de dinero que se estimaba podía ser recaudado al normativizar el cobro del IVA para los servicios digitales.

Criterios Jurídicos

La Ley de Régimen Tributario Interno en su artículo 52 el 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”. Este artículo es en donde se modifica y establece que también se va a gravar a los servicios digitales que ofrecen sus productos tangibles o intangibles a través del internet.

El Reglamento para aplicación Ley de Régimen Tributario en su artículo 140 expresa: “Alcance del impuesto” se considera la posibilidad de incrementar y especificar los servicios digitales de entretenimiento que se gravarian con tarifa del 12%, y la reglamentación por la cual se hara efectiva su recaudación.

Se estudia y analiza la normativa de los países vecinos que ya han aplicado el IVA (Impuesto al Valor Agregado) a los servicios digitales de entretenimiento como son Argentina, Uruguay, Colombia, de igual forma considerar los lineamientos de la OCDE sobre las transacciones digitales.

La Ley argentina en su normativa” Ley 27.430” determina cuales son los servicios digitales que se regirán por el IVA del 21%, este país hace efectiva su recaudación mediante agentes de retención, las entidades bancarias son las encargadas de retener el tributo, pues gran parte de los servicios digitales de entretenimiento se cancelan mediante tarjetas de crédito o débito.

Uruguay expresa en su Ley al Impuesto al Valor Agregado (IVA) decreto N°220/998 sobre los servicios prestados a través de medios informáticos que pagaran IVA, se considera que se evalué esta normativa y la ley argentina, para poder reformar la normativa ecuatoriana y aplicar un tributo a estos servicios digitales que son ofrecidos por las multinacionales en el Ecuador.

CONCLUSIONES

- Los datos obtenidos permitieron el análisis de los servicios digitales de entretenimiento que son ofrecidos por las multinacionales no tienen una carga impositiva que se cobre en el Ecuador por concepto de IVA e Impuesto a la Renta, es complejo poder determinar a una empresa extranjera un impuesto que esté a cargo de la misma, por no estar domiciliada dentro del país.
- Con base a la información recogida, se pudo verificar que los servicios digitales de entretenimiento son cancelados mediante tarjetas de crédito o débito, pues las empresas que ofrecen estos servicios, no tienen una sucursal en el país, por tal motivo se utiliza las tarjetas para pagar por el servicio, por tal motivo las entidades bancarias podrían actuar como agentes de retención para hacer efectiva su recaudación.
- Se ha verificado que no está especificado dentro de la normativa ecuatoriana los servicios digitales de entretenimiento que tendrían una carga impositiva, por lo que es factible una reforma que especifique que servicios entrarían a cancelar un valor agregado por su adquisición.
- Se estableció que no hay un mecanismo de control de la Administración Tributaria que sea eficaz, para verificar las transacciones digitales que se dan entre ecuatorianos con las multinacionales, por lo tanto, es necesario adecuar la normativa para regular el mundo digital.

RECOMENDACIONES

- La Administración Tributaria necesita analizar la posibilidad de reformar su normativa en base al avance tecnológico, para que sus normas regulen las transacciones de los servicios de entretenimiento que se prestan de manera digital.
- De acuerdo a la investigación realizada, es importante estudiar y analizar las normativas de los países vecinos como Argentina, Uruguay y Colombia, pues los mismos ya han implementado un tributo para los servicios digitales de entretenimiento, y adaptar las normas a la realidad ecuatoriana.
- En caso de establecerse una reforma a la normativa tributaria, se podría considerar que las entidades bancarias sean agentes de retención, entre el proveedor del servicio que sería una multinacional y el consumidor final que sería un ecuatoriano.
- La Administración Tributaria tiene la potestad de crear los mecanismos de control adecuados para establecer a qué tipo de servicios de entretenimiento se le establecerá un tributo a cargo del consumidor final y se verifique que cada multinacional que preste un servicio digital agregue el valor del impuesto en su precio final.

BIBLIOGRAFÍA

- Aguirre, R. (2012). El tributo en el Ecuador . *Revista De La Facultad De Derecho De México*, 201-2015. Recuperado el 18 de marzo de 2019, de <http://dx.doi.org/10.22201/fder.24488933e.2011.255.30250>
- Almeida, J. (2014). El hecho generador en el Impuesto de Patentes. *Tesis de Maestría*. Cuenca, Ecuador. Recuperado el 21 de Marzo de 2019, de <http://dspace.uazuay.edu.ec/bitstream/datos/4089/1/10679.pdf>
- Andrade. (2011). *Práctica Tributaria*. Quito, Ecuador. Recuperado el 20 de marzo de 2019
- Benítez. (2009). *Manual Tributario*. Quito, Ecuador.
- Cárdenas, A. (2012). La Cultura Tributaria en un grupo de actividad económica informal en la Provincia de Pichincha- Cantón Quito. *Tesis de Maestría*. Quito, Ecuador. Recuperado el 23 de marzo de 2019, de <https://dspace.ups.edu.ec/bitstream/123456789/5224/1/UPS-QT03885.pdf>
- Cerna, J. (2017). Estimación de la brecha de evasión tributaria en el impuesto a la renta del sector de la construcción del cantón Ambato en el año 2013. Ambato, Ecuador. Recuperado el 21 de marzo de 2019, de <http://repositorio.iaen.edu.ec/bitstream/24000/4604/1/Tesis%20Janeth.pdf>
- Código Tributario. (2005). Ecuador. Recuperado el 23 de Marzo de 2019, de [file:///C:/Users/ACER/Downloads/C%C3%93DIGO%20TRIBUTARIO%20ULTIMA%20MODIFICACION%20Ley%2000%20Registro%20Oficial%20Suplemento%20405%20de%2029-dic.-2014%20\(7\).pdf](file:///C:/Users/ACER/Downloads/C%C3%93DIGO%20TRIBUTARIO%20ULTIMA%20MODIFICACION%20Ley%2000%20Registro%20Oficial%20Suplemento%20405%20de%2029-dic.-2014%20(7).pdf)
- Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL). (2019). *Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe 2019*. Obtenido de https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/44516/1/S1900075_es.pdf
- Estatuto Tributario Nacional. (2019). Recuperado el 26 de junio de 2019, de http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/estatuto_tributario_pr016.html#TITULO%20I-3
- Fuertes, P. (2017). Servicios por internet prestados por no domiciliados y su incidencia en el impuesto general a las ventas en personas naturales de lima metropolitana, 2012-2016. *Tesis de Maestría*. Lima, Perú. Recuperado el 26 de marzo de 2019, de <http://www.repositorioacademico.usmp.edu.pe/bitstream/us>

- García, J. (2018). La regulación del comercio: retos ante el cambio tecnológico. *Revista IUS*, 12(41), 43-70. Recuperado el 22 de marzo de 2019, de http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1870-21472018000100043&lng=es&tlng=es
- Jaimovich, D. (5 de julio de 2017). Impuesto a Netflix: ¿un invento argentino o una tendencia mundial? *Infobae*. Recuperado el 30 de marzo de 2019, de <https://www.infobae.com/tecnologia/2017/07/05/impuesto-a-netflix-un-invento-argentino-o-una-tendencia-mundial/>
- Laudon K. y Laudon J. (2012). *Sistemas de Información Gerencial* (Décimo Segunda Edición ed.). México. Recuperado el 26 de marzo de 2019, de <https://juanantonioleonlopez.files.wordpress.com/2017/08/sistemas-de-informacion-gerencial-12va-edicion-kenneth-c-laudon.pdf>
- Ley de Régimen Tributario Interno. (2015). Recuperado el 26 de junio de 2019, de [file:///C:/Users/ACER/Downloads/20151228%20LRTI%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/ACER/Downloads/20151228%20LRTI%20(1).pdf)
- Lombardero, J. (2015). Problemas y retos de gestión empresarial en la economía digital: estudio comparado y sistémico de competencias directivas. *Tesis Doctoral*. Villafranca, Madrid. Recuperado el 30 de marzo de 2019, de <file:///C:/Users/ACER/Downloads/Dialnet-Problemas>
- Malca, Ó. (2001). Comercio Electrónico. *Tesis de Maestría*. Perú. Recuperado el 28 de marzo de 2019, de <http://repositorio.up.edu.pe/bitstream/handle/11354/76/APUNT40%20Comercio%20electr%C3%B3nico.pdf?sequence=1>
- Martínez, R. (2007). El error, la simulación, el fraude a la ley y el abuso de un derecho en el derecho tributario chileno. *Revista de derecho (Valparaíso)*, (29), 351-378. Recuperado el 30 de marzo de 2019, de <https://dx.doi.org/10.4067/S0718-68512007000100011>
- Masbernat, P. (2017). Una tesis sobre la naturaleza y las características de la obligación tributaria. *Dikaion Revista de Fundamentación Jurídica* 26(2), 225-255. Recuperado el 30 de marzo de 2019, de <https://dx.doi.org/10.5294/dika.2017.26.2.2>
- Mogrovejo, J. (2008). La caducidad en los actos de determinación de la obligación tributaria de la administración y su tratamiento en la legislación ecuatoriana. *Tesis de Maestría*. Ecuador. Recuperado el 24 de marzo de 2019, de <http://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/2121/1/RF-11-Mogrovejo.pdf>

- Ojer, T. y Capapé, E. . (2012). Nuevos modelos de negocio en la distribución de contenidos audiovisuales: el caso de Netflix. Recuperado el 29 de marzo de 2019, de <https://idus.us.es/xmlui/bitstream/handle/11441/34275/Pages%20from%201-13.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- Pazmiño, M. (2003). Relación Jurídica Tributaria. *Tesis de Maestría*. Quito, Ecuador. Recuperado el 23 de Marzo de 2019, de <http://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/2514/1/T0231-MDE-Pazmi%C3%B1o-Relaci%C3%B3n.pdf>
- Pino, C; Aguado, E. (2012). Comunicación y tendencias de futuro en el escenario digital: el universo “sisomo” y el caso de la plataforma Netflix. . Recuperado el 29 de marzo de 2019, de <https://idus.us.es/xmlui/bitstream/handle/11441/36498/Pages%20from%209-4.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- Pino, D. (2010). La determinación de la obligación tributaria en materia de precios de transferencia según la legislación ecuatoriana. *Tesis de maestría*. Quito, Ecuador. Recuperado el 20 de Marzo de 2019, de <http://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/2347/1/T0910-MDE-Pino-La%20determinaci%C3%B3n.pdf>
- Ríos, G. (2003). Innovación tecnológica en la gestión tributaria. Un estudio comparado: España y México. *Boletín mexicano de derecho comparado*, 1011-1035. Recuperado el 29 de marzo de 2019, de http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0041-86332003000300008&lng=es&tlng=es
- Rosembuj, T. (2016). Elementos de Derecho Tributario II. Recuperado el 21 de marzo de 2019, de <http://elfisco.com/app/uploads/2017/01/29.pdf>
- Tamayo. (1977). *La determinación Tributaria Declaración- Fiscalización*. Quito, Ecuador. Recuperado el 20 de Marzo de 2019
- Téllez, J. (2012). El derecho de internet. *Boletín mexicano de derecho comparado*, , 405-409. Recuperado el 26 de marzo de 2019, de http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0041-86332012000100015&lng=es&tlng=es.
- Urquiza, A. (2008). Responsabilidad tributaria de los administradores de entes colectivos Desde la perspectiva del actuar en lugar de otro. *Tesis Doctoral*. Tarragona:

Argentina. Recuperado el 23 de marzo de 2019, de <file:///C:/Users/ACER/Downloads/Altamirano.pdf>

- Vera, M. (2017). El procedimiento de fiscalización es el único procedimiento regular previo para la válida emisión de la resolución de determinación. *Tesis de maestría*. Perú. Recuperado el 24 de marzo de 2019, de http://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/bitstream/handle/123456789/9882/VERA_ALFARO_EL_PROCEDIMIENTO_DE_FISCALIZACION_ES_EL_UNICO_PROCEDIMIENTO_REGULAR_PREVIO_PARA_LA_VALIDA_EMISION_DE_LA_RESOLUCION_DE_DETERMINACION.pdf?sequence=1
- Verdugo, R. (2017). Impacto de la facultad determinadora y resolutoria en los procesos de devolución de impuesto a la renta en la dirección zonal 6 del servicio de rentas internas. *Tesis de Maestría*. Cuenca, Ecuador. Recuperado el 22 de Marzo de 2019, de <http://dspace.ucuenca.edu.ec/bitstream/123456789/27416/1/Tesis.pdf>
- Villegas, H. (1999). Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario. Buenos Aires.

APÉNDICE

Cuestionario:

1. ¿Considera que, a los servicios digitales de entretenimiento prestados por empresas multinacionales como Netflix Spotify, Facebook entre otros pueden ser gravados con el impuesto al valor agregado como lo hacen países como Argentina, Colombia y Uruguay?
2. ¿En el escenario que se reforme la normativa del IVA para el cobro de los servicios digitales considera que el mecanismo adecuado para la recaudación del tributo sean las empresas emisoras de tarjetas de crédito quienes actúen como agentes de retención y sean quienes deban retener el tributo, en caso de no estar de acuerdo puede sugerir otra alternativa?
3. ¿Cuál sería el mecanismo adecuado para mejorar la determinación del impuesto a la renta e IVA para las empresas multinacionales que prestan servicios digitales??
4. ¿Por qué cree que el Ecuador no ha aplicado correctamente la determinación tributaria a las empresas multinacionales que prestan servicios digitales en el Ecuador?
5. ¿Qué alternativas de reforma se pueden plantear para mejorar la determinación del tributo en los servicios digitales?
6. ¿Conoce la forma en algún otro país de cómo se establece la determinación tributaria a los servicios digitales de entretenimiento?
7. ¿Puede usted mencionar los servicios digitales de entretenimiento que considere que no tienen una carga impositiva?
8. ¿Conoce algún otro sector económico que considera que no tienen carga impositiva en el Ecuador en la realización de sus actividades económicas y que deban ser gravadas con algún impuesto?

