



FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS SOCIALES

LOS PROBLEMAS IMPOSITIVOS DEL IVA EN LAS TRANSACCIONES A
TRAVÉS DE LOS MEDIOS TELEMÁTICOS

Autora

Rocío Elvira Landivar Salas

Año
2019



FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS SOCIALES

LOS PROBLEMAS IMPOSITIVOS DEL IVA EN LAS TRANSACCIONES A
TRAVÉS DE LOS MEDIOS TELEMÁTICOS

Trabajo de Titulación presentado en conformidad con los requisitos
establecidos para optar por el título de Abogada de los Juzgados y Tribunales
de la República

Profesor Guía

Dr. José Dionicio Suing Nagua

Autor

Rocío Elvira Landivar Salas

Año

2019

DECLARACIÓN DEL PROFESOR GUÍA

Declaro haber dirigido el trabajo, los problemas Impositivos del IVA en las transacciones a través de los medios telemáticos, a través de reuniones periódicas con la estudiante Rocio Elvira Landivar Salas, en el semestre 201920 orientando sus conocimientos y competencias para un eficiente desarrollo del tema escogido y dando cumplimiento a todas las disposiciones vigentes que regulan los Trabajos de Titulación.

José Dionicio Suing Nagua

Doctor en Derecho

CC: 1706860440

DECLARACIÓN DEL PROFESOR CORRECTOR

Declaro haber revisado este trabajo, los problemas impositivos del IVA en las transacciones a través de los medios telemáticos, de la estudiante Rocio Elvira Landivar Salas, en el semestre 201920, dando cumplimiento a todas las disposiciones vigentes que regulan los Trabajos de Titulación.

Marcelo Alejandro Sarzosa Larrea, ll.m
Máster en Derecho de Empresa
CC: 1713140372

DECLARACIÓN DE AUTORÍA DEL ESTUDIANTE

Declaro que este trabajo es original, de mi autoría, que se han citado las fuentes correspondientes y que en su ejecución se respetaron las disposiciones legales que protegen los derechos de autor vigentes.

Rocio Elvira Landivar Salas
CC: 1711171304

AGRADECIMIENTOS

A Dios por su amor y bendición, a mi amada familia y amigos fraternos por todo el apoyo brindado. A mi querido Dr. José Dionicio Suing y a mi estimado Master Alejandro Sarzosa Larrea, quienes impartieron sus conocimientos y me guiaron para culminar mi ensayo académico previa la obtención del título de abogada de la República.

DEDICATORIA

A mi querido Sr. John Prosser Medd por su cariño, apoyo y solidaridad por todo el tiempo que ha estado presente en mi vida. A mis amados padres Vilma Salas y José Vicente Landivar a quienes Dios los tenga en su gloria. Y mi total gratitud a mis adorados hijos por su cariño y apoyo incondicional.

RESUMEN

Esta investigación académica se ha realizado con la finalidad de establecer como en el Ecuador no existe la aplicación del IVA a las transferencias que se realizan por medio del uso de medios telemáticos. Para dicho estudio se ha utilizado la doctrina, las normativas y lo que expresan distintas organizaciones referentes al tema. En el primer capítulo se estableció una breve connotación, y aspectos generales con referencia a los medios telemáticos como su regulación en el ordenamiento jurídico y de su vinculación con el comercio electrónico. El segundo capítulo nos presenta la tributación en las transacciones por el uso de medios telemáticos en la cual se hace referente al impuesto del IVA, en donde se realiza un breve resumen del concepto, características elementos y los principios que lo rigen en materia tributaria como también el análisis los principios de origen y de destino. Para finalizar el tercer y último capítulo, una vez analizado los principios antes mencionados se establecerá la jurisdicción de origen y de destino para determinar la imposición del IVA, se analiza los criterios de la OCDE y de la legislación comparada para establecer los problemas que se presentan y los mecanismos que permitan una adecuada forma legal de la aplicación del tributo, culminando con la perspectiva que tiene el Ecuador en la normativa legal vigente frente al reto de la aplicación del IVA a las transferencias por el uso de los medios telemáticos con el propósito de darle el uso práctico al concepto que estipula la norma.

ABSTRACT

This academic research has been carried out in order to establish how in Ecuador there is no VAT application to the transfers that are made through the use of telematics means. For this study has been used doctrine, regulations and what different organizations expressed on the subject. In the first chapter a brief connotation was established, and general aspects with reference to the telematics means such as its regulation in the legal system and its link with electronic commerce. The second chapter presents the taxation in the transactions by the use of telematics means in which it is done with respect to the VAT tax, where a brief summary of the concept, characteristic elements and the principles that govern it in tax matters are made as well as the analysis of the origin and destination principles. To conclude the third and final chapter, once the principles mentioned above have been analyzed, the jurisdiction of origin and destination will be established to determine the VAT tax, the OECD criteria and comparative legislation will be analyzed to establish the problems that arise and the mechanisms that allow an adequate legal form of the application of the tax, culminating with the perspective that Ecuador has in the current legal regulations against the challenge of applying VAT to transfers for the use of telematics means with the purpose of give practical use to the concept stipulated by the standard.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	1
1. CAPÍTULO I. LOS MEDIOS TELEMÁTICOS Y EL COMERCIO ELECTRÓNICO	2
1.1. Generalidades sobre los medios telemáticos	2
1.2. Regulación de los medios telemáticos en el ordenamiento jurídico ecuatoriano.....	4
1.3. Relación de los medios telemáticos con el comercio electrónico	6
2. CAPITULO II. TRIBUTACIÓN DEL IVA EN LAS TRANSACCIONES POR USO DE MEDIOS TELEMÁTICOS	12
2.1. El IVA: características y elementos	12
2.2. Principios tributarios que rigen el IVA.....	17
2.3. Principio de destino y principio de origen	19
3. CAPÍTULO III. MECANISMOS DE RECAUDACIÓN DEL IVA EN LAS TRANSACCIONES A TRAVÉS DE LOS MEDIOS TELEMÁTICOS	23
3.1. Imposición del IVA mediante jurisdicción de destino y de origen.....	23
3.2. Legislación comparada	28

3.3. Perspectiva ecuatoriana.....	31
4. CONCLUSIONES	34
REFERENCIAS	36
ANEXO	40

INTRODUCCIÓN

El presente ensayo académico tiene como finalidad establecer de qué manera se presentan los problemas impositivos para la aplicación del IVA en las transacciones a través de los medios telemáticos. Siendo que los medios telemáticos nacen de las nuevas tecnologías estos han abierto un crecimiento en las operaciones comerciales a través de la *web*.

El motor que mantiene la economía de un Estado es la generación de tributos, tributos que en la normativa legal son creados de acuerdo a la dinámica cambiante que tiene el comercio, es así que los desarrollos de las nuevas tecnologías han abierto distintas formas de comercializar productos en la *web* como son la compra de bienes y servicios, estas compras generan una transacción, y como la norma lo indica a toda transacción de naturaleza corporal se aplicara el IVA, pero, ¿qué sucede cuando son bienes y servicios intangibles?

Es aquí que nace el problema, de cómo se aplica el IVA, a las transacciones que se realizan en plataformas digitales en la *web*. El concepto de transferencia en la norma legal no especifica la aplicación del IVA cuando se utiliza plataformas digitales de servidores extranjeros, tampoco determina el mecanismo para su recaudación, cabe resaltar que hablamos de una normativa que no está a la par con el desarrollo y el avance de la tecnología, tecnología que atraviesa jurisdicciones en base a su origen y a su destino.

Por lo tanto, esta investigación se basará en la doctrina, el criterio de organizaciones y la reforma tributaria de la legislación comparada. Determinar que el hecho de que la compra sea fuera de sus fronteras no desnaturaliza la condición del impuesto porque como se manifiesta el IVA, puede ser un elemento

positivo para las transacciones a partir de la compra en los medios telemáticos y a la vez un efecto negativo ya que resta una entrada de riqueza a las arcas fiscales del Estado.

1. CAPÍTULO I. LOS MEDIOS TELEMÁTICOS Y EL COMERCIO ELECTRÓNICO

El presente capítulo, abarca la connotación de medios telemáticos como lo manifiesta la doctrina para su mejor comprensión, analizando sus características, función, regulación y la relación de este medio con el comercio electrónico. Luego se hará un breve análisis del IVA, los elementos que sirven para la operación comercial. Por último, se analizará los principios de destino y de origen para determinar donde recae la imposición en base a su jurisdicción.

1.1. Generalidades sobre los medios telemáticos

Los medios telemáticos son producto del resultado tecnológico existente en la actualidad. Los mismos están en constante progreso y generan una serie de interrelaciones en los diferentes ámbitos de la vida. La doctrina no especifica un significado en concreto, por lo tanto, es prudente recurrir a la ayuda de los siguientes autores para definir una connotación de medios telemáticos.

Raquel Álamo Cerillo entiende por Sociedad de Información: “El conjunto de cambios sociales y organizativos producidos como resultado de la acción de las nuevas tecnologías aparecidas en el campo de la información y las comunicaciones.” (Álamo, 2016,p.10)

Mientras que, para Carlos Barriuso Ruiz,

(...) “Sociedad de la Información, el desarrollo social, heredero de la sociedad industrial, alcanzado por la implantación de las tecnologías de la información y la comunicación, que permite a todas las partes implicadas (personas físicas y jurídicas, administraciones, organismos, instituciones, industrias, etc.) enviar, recibir, solicitar, distribuir, obtener, almacenar, evaluar, compartir y procesar cualquier información se convierte, así, en el eje de la actividad social, política y económica, donde las administraciones públicas, actúan como motor fundamental de su desarrollo”. (Barriuso, 2007,p.24)

Por su lado, (Brenna, 2002) analiza que los medios telemáticos corresponden al espacio físico que carece de materialidad porque no se pueden ver y mediante él se desarrollan interacciones basadas en la comunicación, es un espacio caracterizado por ser abstracto y mediante el cual se adquiere información y a su vez se recibe.

Con la connotación que hacen estos autores, se considera a los medios telemáticos como el conjunto de aplicaciones derivadas de la integración de las comunicaciones, considerando que son instrumentos tecnológicos que proporcionan información a través de la *web* de una manera ágil, rápida y eficaz. También se puede entender que el medio telemático es un servicio de comunicación e información que permite al usuario realizar una operación comercial mediante un intercambio de mensaje por medio de redes telefónicas o de internet y que cuenta con los siguientes contenidos:

a) Por su ámbito: son medios que transportan comunicación en *internet*, enlazados a un programa como: *hardware*, *software* y conexiones de servicios que son necesarias para la accesibilidad digital,

b) Por su objeto: el medio telemático, es el de crear un vínculo, fácil, ágil y dinámico para los usuarios y las empresas comerciales, a través de dispositivos electrónicos.

c) Por su uso: da origen, a transacciones económicas que conectan con el sistema financiero teniendo este la finalidad de crear un pago en línea por la compra de un producto.

Considerando que las tecnologías han abierto nuevas tendencias de consumo en materia comercial, es necesario que existan normativas que protejan este tipo de operaciones y a los usuarios. Por tal motivo, la legislación comparada se ha visto obligada a crear reglas con el objetivo de establecer un marco jurídico de obligaciones para las personas que se lucran de este tipo de medio comercial y en vista de esta integración es necesaria su regulación.

1.2. Regulación de los medios telemáticos en el ordenamiento jurídico ecuatoriano

Los medios telemáticos en Ecuador, se encuentran regulados en la LCEFM, que en su Art. 1 establece que:

“La ley regula los mensajes de datos, la firma electrónica, los servicios de certificación, la contratación electrónica y telemática, la prestación de servicios electrónicos, a través de redes de información, incluido el comercio electrónico y la protección de los usuarios de estos sistemas”.
(Ley de Comercio Electrónico Firmas y Mensajes de Datos, 2002)

En base al objeto de la ley antes mencionada, la normativa ecuatoriana contiene elementos que identifican a los medios telemáticos por medio de:

- a) Mensaje de datos: es información para crear, procesar, enviar, recibir, comunicar o archivar por medios electrónicos.
 - b) Red electrónica de información: establece un conjunto de dispositivos y medios que permiten dar información interconectada electrónicamente.
 - c) Sistema de información: Son dispositivos físicos para remitir mensajes de datos.
- a) Servicio electrónico: Son redes electrónicas que permiten expresar información que sirven para toda actividad.
 - b) Comercio electrónico: Son transacciones comerciales que se realizan a través de medio de información. (Ley de Comercio Electrónico Firmas y Mensajes de Datos, 2002)

Por otra parte, la regulación y control a la que se someten los medios telemáticos es la LOT (Ley Orgánica de Telecomunicaciones, 2015): esta ley comprende el uso de medios de telecomunicaciones que son utilizados mediante medios de recepción que permiten el reconocimiento de transmisiones de video, voz, datos, sean estos físico o inalámbricos que emita distintas señales, con independencia de su contenido.

Del análisis de la normativa vigente en el ordenamiento jurídico ecuatoriano se deslinda que esta debe ampliarse, puesto que aún resulta incompleta ante la riqueza del tema. Como se ha señalado, los medios telemáticos tienen la función de transportar e intercambiar información, pero, ¿qué sucede cuando esta información tiene contenido comercial, y genera una transacción comercial?

La interrogante antes expuesta, obliga a reflexionar y concluir que la normativa debe estar atemperada a las nuevas condiciones tecnológicas, es necesario que se exista una norma que regule específicamente lo relativo al tema y que se

ajuste las disposiciones legales de todas las materias al nuevo contexto, en especial en el ámbito tributario. Dicho esto, veamos qué relación tienen estos medios con el comercio electrónico.

1.3. Relación de los medios telemáticos con el comercio electrónico

Las actividades comerciales en la actualidad han dado un giro, puesto que hace años atrás el comercio solo ocurría en un determinado espacio físico en el que se ejecutaban las transacciones de bienes y servicios. La aparición de los medios telemáticos y con ellos del comercio electrónico los escenarios fueron creciendo y se introdujeron diferentes y novedosos procesos comerciales como los que ocurren mediante transferencias electrónicas, portales de *internet* y tiendas virtuales.

Los medios telemáticos se relacionan de manera directa con el comercio electrónico. A decir de Julián Nevárez Montes, el comercio electrónico es: “un intercambio de bienes y servicios realizado a través de la Tecnología de la Información y Comunicación (TIC) habitualmente con el soporte de plataformas y protocolos estandarizados.” (Nevárez, 2014,p.9)

Igualmente (Barriuso, 2013) conceptualiza el comercio electrónico como “la distribución, compraventa, mercadotecnia y suministros de información necesaria para productos o servicios a través de redes informáticas como *internet* y otras”. Por otra parte (Briz & Laso, 2001) exponen que mediante el comercio electrónico se materializa la manera de realizar los negocios electrónicamente desde *internet*, redes o de cualquier otra forma que traiga consigo la unión a través de la electrónica entre agentes económicos.

Para reforzar lo anterior, los autores Castillo y Navarro en la obra “Comercio electrónico y aspectos prácticos de Implementación con Magento” expresan que

es: “una tecnología promocional que permite a las empresas incrementar la precisión y la efectividad en la transacción de sus transacciones comerciales y una forma de intercambio de información entre organismos, clientes y comerciales para el beneficio de todos.” (Castillo y Navarro, 2015, p.24).

Por otro lado, la OCDE a través del Proyecto OCDE/G20 de Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios ACCION 1: Objetivo 2014 manifiesta que:

“El comercio electrónico se refiere generalmente a las formas de transacciones de actividades comerciales que involucran tanto a empresas como a personas particulares y está basado en el proceso y transmisión de datos digitales, que incluye texto, sonidos, e imágenes visuales, realizadas tanto en redes abiertas como cerradas. También se refiere al intercambio electrónico de información comercial que puede tener en las instituciones y procesos que apoyan y rigen las actividades comerciales”. (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, 2015)

En síntesis, se puede decir que el comercio electrónico ha evolucionado con el desarrollo de nuevas tecnologías como lo es el medio telemático. Permitiendo realizar transacciones mediante el uso de dispositivos inteligentes que permiten navegar en la *web*. Es un valioso instrumento mercantil por lo que se ha universalizado su empleo para asegurar transacciones oportunas y rápidas.

Ante el desarrollo del comercio electrónico, las organizaciones se han visto obligadas a romper con los esquemas tradicionales y poner en práctica estrategias comerciales y de seguridad para proteger las transacciones mediante los medios telemáticos, acorde a las nuevas condiciones e igualmente debe ocurrir con la normativa jurídica, las políticas económicas y tributarias de los

Estados, puesto que existen nuevas formas de pago admitidas por los nuevos recursos, tales como: tarjeta de crédito, débito, e incluso moneda electrónica, lo que permite el desarrollo de la economía y pueden generar nuevos tributos.

Resulta prudente entonces analizar las características del comercio electrónico. El desarrollo de este ha permitido crear nuevas fuentes comerciales en la esfera global, fuentes que permiten interactuar con las dinámicas de la economía tanto de los empresarios, consumidores y el Estado. Como señala (Álamo, 2016) haciendo diferencia del comercio tradicional las características del comercio electrónico permiten poner en contacto a los participantes de una manera ágil, fácil, y de acceso rápido a la transmisión de un catálogo de productos de bienes y servicios a los usuarios y empresarios desde la comodidad de su hogar, oficina o lugar donde se encuentre.

Estas características permiten establecer como su incidencia el incremento del uso de los medios telemáticos que generan una acción o una actividad comercial, una de las características que sobresale es el contacto virtual de empresarios y consumidores, característica en lo que corresponde al uso del comercio este contacto implica que se intercambie información generando una operación comercial. (Kaba, 2008,p.11)

Dadas estas características, el comercio electrónico tiene elementos que permiten que las operaciones comerciales por el uso del medio telemático puedan generarse en las plataformas virtuales como los son: la transacción comercial, bienes o servicios, red tecnológica, información comercial, medios tecnológicos, empresas y el consumidor. (Alonso, 2004,p.20)

Existen varias categorías de comercio electrónico las que según (Kaba, 2008) participan como agentes en las transacciones comerciales y los distingue en las

siguientes categorías como: Empresa-Empresa, Empresa-Consumidor, Empresa-Gobierno, Consumidor-Consumidor. Considerando las categorías que menciona el autor, para objeto del estudio la categoría del empresario-consumidor crea la dinámica entre estos dos, mediante la ejecución de transacciones a través del uso de los medios telemáticos en relación al comercio electrónico. Al respecto es importante definir estas clases de comercio electrónico para ilustrar cómo se comporta en el mercado de esta naturaleza.

El comercio para (González, 2014) puede ser de la modalidad *Business to Business* (B2B) que es aquel que ocurre de empresa a empresa, o sea suministradores y clientes empresarios. Está además el *Government to Consumer* (G2C) que ocurre entre entidades del Estado y consumidores, como por ejemplo el proceso de cancelación de impuestos.

Otras de las modalidades del comercio electrónico son: el *Business to Consumer* (B2C) que tiene lugar a través del vínculo entre la organización que puede ser vendedora productora o prestadora de servicios y bienes con el consumidor final. El *Consumer to Consumer* (C2C) que es la actividad comercial que tiene lugar entre consumidores finales y donde no existen intermediarios. Por último, el *Government to Business* (G2B) basado en la comercialización que ocurre entre entidades del Estado con otras empresas para entregar bienes o servicios.

A pesar de lo expuesto y de los beneficios que brinda el comercio electrónico, existen dificultades que nacen de su empleo. (Martin, 2019) identifica entre ellas la seguridad al realizar negocios, la cual puede poner en riesgo el sistema y su empleo no autorizado, así como la data que pueden afectar la confidencialidad de las operaciones. La confiabilidad de la información también puede generar problemas, por lo que es fundamental que exista una herramienta para comprobar la información obtenida con respecto a clientes, contratación, etcétera.

Igualmente, el comercio electrónico genera problemas relacionados con la promoción de tecnologías que brinden privacidad y seguridad en la información. Lo que obliga a crear mecanismos de protección al consumidor al usar sus

tarjetas, crear claves de acceso para evitar conductas fraudulentas al igual que determinar las formas de resolución de conflictos.

Por otra parte, (Castañeda, 2014) ha identificado dificultades del comercio electrónico en relación con el aspecto tributario, entre las que se encuentran: la pérdida de ingresos fiscales por falta de definición de origen y destino de la transacción. La aparición de la competencia desleal que trae consigo la exoneración impositiva que tiene lugar mediante el comercio electrónico ante el comercio tradicional. Ello produce efectos sobre la distribución del ingreso atendiendo a que las transacciones que se realizan mediante este comercio novedoso, generan altos dividendos motivado por la inexistencia de impuestos dirigidos a estas operaciones y ello puede dar lugar a un efecto regresivo.

Otros de los elementos que afectan el orden tributario, son los costos de imposición en *internet* los cuales son difíciles de controlar, gravar y determinar los impuestos que correspondan a las transacciones electrónicas. Por lo que se deben buscar soluciones jurídicas viables para resolver este problema. Otra dificultad está dada en la confusión al definir la clase de productos o servicios objeto de comercio, porque los medios telemáticos empleados pueden crear incertidumbre con respecto a las definiciones de bienes, servicios y de bienes tangibles e intangibles. Tal es el caso de un *software*, que puede verse como servicio, propiedad intelectual o bien. Ello es complejo a la hora de determinar que tributo aplicarle, porque mediante el mundo digital muchos productos carecen de identidad física. (Castañeda, 2014)

La determinación de la jurisdicción tributaria, es considerado por (Castañeda, 2014) un problema pendiente a resolver, porque de manera general resulta aplicable el concepto de espacio de provisión para definir el lugar donde se cobra el tributo por una transacción, o sea donde está la empresa que brinda el servicio o el producto, o donde se consume el bien o el servicio. Sin embargo no se tiene en cuenta el lugar del consumidor o del suministrador. Los medios telemáticos han dado lugar a que muchos servicios se pueden brindar fuera del lugar donde se consumen los productos. Dichos proveedores de servicios a través de estos

recursos tecnológicos no necesitan de personas o de infraestructura alguna para ofrecerlos.

Otra dificultad legal que se presenta en el ámbito tributario, son los tratados suscritos en materia de impuestos a la renta entre gobiernos, los que no establecen acuerdos sobre el comercio electrónico porque datan de fechas anteriores a su existencia y estaban dirigidos a bienes tangibles al igual que las normativas. Las transacciones de carácter internacional, como explica (Castañeda, 2014) gravan con base en la residencia de la organización en la jurisdicción en la que se producen las ganancias por la operación y la definición clásica de residencia se sustentan en el espacio físico y en los lugares donde se establezca la gestión y administración de manera permanente, lo que en la época actual no es viable ante el empleo de estos recursos telemáticos, en especial del comercio electrónico.

Corresponde mencionar lo relacionado con el comercio transfronterizo, específicamente con los aranceles aduaneros y el comercio electrónico, lo que resulta complejo, porque las transacciones realizadas a través de este comercio, no son objeto de revisión por la aduana. Ello influye en el sistema de tributación. Sobre este particular, los Estados deben evaluar las consecuencias negativas que genera lo mencionado, sobre sus ingresos tributarios, al igual que la evasión porque no existe información que permita revisar ingresos financieros de los contribuyentes, ya sean personas naturales o jurídicas. Además, los registros de carácter electrónico pueden ser objeto de modificación y no se detectan fácilmente mediante acciones tradicionales de control como: auditoras, chequeos, etcétera. (Castañeda, 2014). Estas dificultades se profundizarán en el siguiente capítulo enfocadas en los principios de origen y destino.

A modo de conclusión, podemos manifestar que los medios telemáticos permiten realizar transacciones comerciales con el objetivo de comprar bienes y servicios mediante el empleo del comercio electrónico que puede tener lugar entre personas naturales o jurídicas y en las que el Estado también puede ser parte. Dicho comercio posee ventajas especialmente por la rapidez y efectividad de las operaciones comerciales. Sin embargo, existen varias dificultades relacionadas

con el ámbito legal en materia tributaria que afectan a los Estados, entre las que se destacan: la evasión de impuestos, competencia desleal, disminución de ingresos tributarios, la incertidumbre, el comercio transfronterizo, entre otros que deben ser objeto de revisión a los efectos de regularse de la mejor manera posible.

Igualmente, y en la línea del tema analizado, podemos manifestar que en Ecuador existen normativas que regulan el empleo de los medios telemáticos, pero en los momentos actuales resultan incompletas y ambiguas. Por lo que deben atemperarse a las necesidades intereses y movimiento del mercado mediante los recursos telemáticos. Tomando en cuenta lo expuesto, corresponde estudiar en el siguiente capítulo, las transacciones que se realizan en operaciones comerciales de compras de bienes y servicios en el comercio electrónico y como estas, han generado reacciones por parte de organizaciones que tratan el tema de la imposición del IVA, así como estudiar el impuesto del IVA para definir y determinar dónde debe recaer la imposición cuando se realiza la compra del producto empleando los recursos telemáticos.

2. CAPITULO II. TRIBUTACIÓN DEL IVA EN LAS TRANSACCIONES POR USO DE MEDIOS TELEMÁTICOS

En el presente capítulo se realiza un estudio de la normativa ecuatoriana con respecto al régimen tributario, en la cual se analizará la aplicación del IVA al uso de los medios telemáticos a las operaciones comerciales en la web; teniendo como finalidad la de establecer donde recae la imposición del IVA al momento de realizar la transacción.

2.1. El IVA: características y elementos

El presente estudio no se enfoca en la naturaleza jurídica del IVA, sino que lo hace en la función de este impuesto en transacciones efectuadas a través de medios telemáticos; entonces es relevante conocer su definición y delimitar su alcance. De esta manera se determinará donde se debe aplicar el IVA en transacciones a través de medios telemáticos, ya sea su aplicación en la jurisdicción de origen o la jurisdicción de destino.

En palabras de Paz y Miño, manifiesta que:

“Sobre el valor de la transferencia de dominio de compra/venta o a la importación de bienes muebles; así como a los derechos de autor, de propiedad industrial y derechos conexos; y al valor de los servicios prestados. Este impuesto, por ser general, no toma en cuenta la capacidad económica del contribuyente, aunque se supone que pagará más, quien consume más; pero en las investigaciones de tipo tributario se ha comprobado que éste no es un impuesto orientado hacia la redistribución de la riqueza, sino que mantiene la concentración de la misma. Son dos las tarifas básicas de este impuesto: 0% y 12%”. (Miño, 2015,p.44)

Por su parte, Chavarro afirma que es:

“Un gravamen que recae sobre el consumo de bienes corporales muebles, servicios y explotación de juegos de suerte y de azar. Es un impuesto del orden nacional porque se aplica en todo el territorio colombiano y el titular de la creencia tributaria es la nación; es indirecto porque entre el contribuyente y la nación, existe un intermediario llamado responsable.” (Chavarro, 2017,p.227)

Ahora bien, la normativa ecuatoriana con respecto al gravamen del IVA, manifiesta que este impuesto “grava un valor porcentual a la transferencia de dominio en la importación de bienes muebles de naturaleza corporal en todos sus ciclos de comercialización”.

Como vemos, el IVA grava un valor a las transferencias de dominio de un bien mueble de naturaleza corporal así lo establece la normativa, pero, ¿qué sucede cuando este bien es intangible? Ó sea se encuentra en la *web*, y se lo puede distinguir por medio de una transmisión ya sea visual o auditivo, que nos dice la normativa con respecto a este tipo de transferencia si el bien se encuentra en la nube. ¿Cómo se aplicaría la imposición por la adquisición de este bien? Estas son preguntas que nos hacemos conforme avanza el estudio de nuestra investigación.

A continuación, se analizan las características del IVA y sus elementos. Monteros Paladines, manifiesta que el impuesto indirecto: “Grava una manifestación mediata de la capacidad contributiva y el obligado tiene la posibilidad de transferir a un tercero la carga tributaria, el hecho imponible de los impuestos indirectos es el movimiento de rentas al salir del impuesto privado.” (Monteros, 2011,p.37)

La característica esencial del diseño del IVA, radica en que el impuesto se recauda a través de un procedimiento plurifásico, pero ¿Por qué se llama plurifásico? Porque grava el IVA en cada proceso generando el valor al producto y cada venta va a generar el impuesto hasta llegar al consumidor final sin producir un efecto acumulativo. De tal manera que en sus diferentes etapas no hay impuesto sobre impuesto.

Según los autores (Lizandro Núñez y Armenta Morales, 2018) identifican a las características del IVA de la siguiente manera:

“El IVA es un impuesto indirecto que grava el consumo y se traslada hasta el consumidor final, quien es el que efectivamente paga dicho impuesto, algunas de sus características son: impuesto interno, porque se recauda dentro del territorio nacional, impuesto indirecto porque afecta económicamente a personas distintas al contribuyente, impuesto real, porque grava actos o actividades sin importar las características personales del contribuyente, impuestos planos porque las tasas que pagan las personas no tienen relación con la riqueza que poseen, impuesto periódico o instantáneo porque puede gravar actividades (actos repetidos) o actos accidentales, no es un impuesto acumulativo o piramidal” (Lizandro Núñez y Armenta Morales, 2018,p.77)

Actualmente las tarifas del IVA en el Ecuador son del 12% y 0% según lo establece el Servicio de Rentas Internas (SRI), sin embargo, vale la pena recalcar que su tarifa se incrementó al 14% en virtud de la expedición de la Ley Orgánica de Solidaridad y Corresponsabilidad Ciudadana; ley que nació a causa del terremoto que afectó zonas de la región insular principalmente en las Provincias de Manabí y Esmeraldas, el 16 de abril del 2016; tarifa que estuvo vigente por el plazo de un año.

Como resultado tenemos un impuesto que grava al consumo en general aplicando un porcentaje por la adquisición de una mercancía o servicio y el consumidor lo paga al final junto con el valor del producto. Es un impuesto indirecto, esta clase de impuesto se grava el consumo o uso de la persona en general, es plurifásico, esto significa que es un impuesto regresivo al ser un impuesto en general, grava el impuesto cada vez que genera valor en la transacción se cobra a todos por igual sin importar la capacidad económica ni el estatus social de la persona sea esta persona natural o jurídica.

Pero para que el IVA cumpla su objetivo que es la de gravar la imposición a las transferencias de dominio este tiene elementos que lo configuran como:

- a) Hecho generador
- b) Sujeto activo
- c) Sujeto pasivo

El hecho generador es:

“Un criterio caracterizador del impuesto y se dice que el mismo ha de poner de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo, pues la expresión que rige y da la tónica es de poner de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo” (Troya, 2014,p.18)

El Código Tributario en su Art. 16 establece que: “se entiende por hecho generador al presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo”. (Código, 2005)

Una vez expresado lo que manifiesta sobre el hecho generador, se debe puntualizar que para que este impuesto sea verificable tendrá que contener uno de estos elementos: transferencia de dominio, prestación de servicio, consumo personal, introducción de mercaderías al territorio nacional, y en caso excepcional transferencia de bienes o prestación de servicios que se adopten como tracto sucesivo. (Ley de Régimen Tributario Interno, 2004,p.63)

Pero, ¿qué sucede cuando el hecho generador es un servicio prestado desde el exterior, pero, la transferencia se realiza en una plataforma virtual internacional?

Esta es otra pregunta que nos da el patrón del estudio para ir preparando nuestras conclusiones. En cuanto a los sujetos constitutivos de la obligación al IVA estos se constituyen como:

- a) Sujeto Activo
- b) Sujeto Pasivo

Al existir una carga impositiva por parte del Estado la LRTI en su Art. 62, establece que: “El Estado es el sujeto activo de la carga impositiva, y la recaudación del impuesto será administrada por el Servicio de Rentas Internas.”

(Ley de Régimen Tributario Interno, 2004,p.64)

El Código Tributario en su Art. 24 establece que: “El sujeto pasivo es la persona natural o jurídica que, según la ley, está obligada al cumplimiento de la prestación tributaria, sea como contribuyente o como responsable.” (Código Tributario, 2005,p.7)

Por lo tanto, se puede decir que el IVA es un impuesto de materia económica está dirigido a todas las personas ya sea persona natural o jurídica, no ve la capacidad económica de la persona, grava un valor a las transferencias realizadas a través de una operación comercial efectuada por una transacción económica.

2.2. Principios tributarios que rigen el IVA

Los principios son parte fundamental de todo ordenamiento jurídico, y de acuerdo con lo que establece la Constitución del Ecuador están previstos en el Art. 300 de la siguiente manera:

“El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos. La política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios y conductas ecológicas sociales y económicas responsables”. (Constitución de la República del Ecuador, 2008,p.141)

Principios que concuerdan con los que establece el Art. 5 del Código Tributario: el principio de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad para el régimen tributario. (Código Tributario, 2005,p.2)

Resulta de considerable importancia los principios tributarios descritos en la normativa jurídica ecuatoriana, pero, además para la materia del IVA que es objeto del estudio, se abordaran los principios que establece la OCDE. Este organismo internacional acordó establecer principios tanto para el comercio convencional como para el comercio electrónico siendo estos los siguientes:

- a) Neutralidad: este principio manifiesta que la tributación deberá ser neutral y equitativa entre las formas del comercio convencional y el electrónico, evitando de esta manera la doble imposición o una posible evasión.
- b) Eficiencia: reducir al máximo costos de cumplimiento tanto para las empresas y para la administración tributaria.
- c) Certeza y Simplicidad: manifiestan que deben de ser claras y fáciles las reglas fiscales, de tal forma que la situación tributaria sea conocida por el sujeto pasivo.

d) Efectividad y Justicia: este principio expresa que la tributación fiscal deberá crear una correcta cantidad de impuestos en un adecuado momento, para que de esta manera se vea reducido al mínimo la posible evasión de impuestos.

e) Flexibilidad: la flexibilidad y el dinamismo deberán ser parte del sistema tributario para de esta manera asegurar la transformación constante a los avances tecnológicos y comerciales. (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, 2015,p.30)

De los principios observados, hay que enfatizar según (Álamo, 2016) en la primordialidad para las autoridades tributarias en base a su cumplimiento, así tenemos a los principios de neutralidad y eficiencia.

Deseo subrayar, que aparte de los principios que plantea la (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, 2015) para el comercio internacional, existen dos principios que permiten establecer la jurisdicción para la aplicación del IVA, siendo estos el principio de destino y el principio de origen para bienes y servicios.

2.3. Principio de destino y principio de origen

El Proyecto OCDE/G20 de Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios (2015) en su informe preliminar (BEPS), manifiesta que las operaciones transfronterizas, tienen un carácter fundamental político en lo que respecta al IVA, ¿porque se da de carácter político? porque en las operaciones comerciales se deben delimitar las jurisdicciones en base a su destino y a su origen. A continuación, veamos los conceptos de cada uno de los principios.

Principio de Destino: en virtud de este principio, el impuesto grava en última instancia tan solo el consumo final que tiene lugar dentro del Estado del que se trate.

“La aplicación del principio de destino en el ámbito del IVA, alcanza, pues la neutralidad en el comercio internacional, ya que no se deriva ventaja alguna de la adquisición a jurisdicciones de baja o nula tributación, al igual que tampoco distorsionan los tipos más elevados y/o múltiples de IVA el nivel o la configuración de las exportaciones de un país”. (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, 2015,p.49)

Principio de Origen: procede a aplicar el impuesto en las distintas jurisdicciones en las que se crea el valor.

“Atendiendo a este principio cada jurisdicción aplicará el IVA al valor creado dentro de sus fronteras. Este régimen se basa en que las operaciones de exportación tributarán sobre la base del mismo hecho imponible y aplicando los mismos tipos que a los suministros internos, mientras que las jurisdicciones importadoras reconocerán una compensación del IVA en cuantía equivalente al gravamen hipotéticamente soportado al tipo vigente en las propias jurisdicciones importadoras”. (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, 2015,p.49)

En otras palabras, tendríamos que; en el primer principio el impuesto se establece en el Estado donde el bien es consumido y en el segundo principio donde el bien es producido ¿Pero qué problemas se presentan para la delimitación del tributo?

Es importante definir las dificultades en la delimitación del IVA respecto de los principios de origen y de destino, entre los que se encuentran los problemas básicos que se presentan para la tributación indirecta con la imposición del IVA a las transacciones a través del uso de los medios telemáticos para la adquisición de bienes y servicios en relación al comercio electrónico son los que se manifiestan a continuación: distinguir el origen y destino, con el fin de determinar la imposición, la distinción entre bienes y servicios y el control de las operaciones.

Hay que mencionar además los problemas que se presentan por su jurisdicción en base a la importación y exportación. En razón de la existencia al problema de la aplicación Internacional del IVA, la (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, 2015) le da un tratamiento a las operaciones transfronterizas a través de un debate político fundamental en lo que respecta a la aplicación del IVA, tomando en cuenta su jurisdicción tanto del destino como de su origen. Consideremos ahora los problemas según la mencionada organización que se presentan para establecer la jurisdicción a través de la importación y exportación estableciendo los siguientes:

- a) Problemas políticos por la cantidad de disposiciones tributarias entre países, su fiscalidad, reformas tributarias en materia interna como internacional.
- b) Problemas de recaudación desde la identificación del sujeto pasivo del tributo; la determinación del impuesto devengado; establecimiento permanente que determina el sitio donde se desarrolla la actividad tributaria; riesgos de evasión de impuestos con empresas extranjeras que operan en la UE; se debe fortalecer un mecanismo adecuado para la recaudación del tributo”.
- c) Problemas de identificación mayor dificultad en gravar las operaciones de comercio indirecto en mayor cuantía que las de directo; calificar las rentas obtenidas y sus bases imponibles; dificultades para gravar el impuesto a través de servidores electrónicos ubicados en distintas jurisdicciones; precisar las reglas de localización para no caer en la doble imposición del tributo; diferenciar

las operaciones entre usuarios y empresarios; es decir el B2B y el B2C; identificar el proceso ante una entrega de bienes o de servicios.

d) Problemas de control y supervisión dado porque la telemática es un problema que complejiza el control; para obtener acceso a una información fiable y con calidad; controlar las transacciones y sus actores; controlar las entidades que intermedien para el pago vía red electrónica; vigilar los precios de transferencias en las multinacionales; en tal virtud que se controle el lugar donde se añade el IVA en el proceso de la producción. (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, 2015)

Marco Albán Zambonino, indica otro problema con respecto a determinar la jurisdicción, en la cual manifiesta que:

“Todas las personas físicas y jurídicas, pueden navegar a través de internet sin que se conozca su identidad, o aparezca con una identidad que nada tiene que ver con el lugar de residencia. Esto mismo pasa en el comercio electrónico, pues en un determinado momento no se puede determinar la identidad ni la residencia de quienes participan en una transacción, lo que dificulta cumplir con las obligaciones fiscales, pues no se puede saber la jurisdicción competente”. (Albán, 2003,p.54)

Se debe concluir diciendo, que el IVA es un impuesto general, que grava un valor de tipo porcentual a toda transferencia de dominio en la importación de bienes muebles de tipo corporal y que recoge todas las etapas de comercialización y en consecuencia su recaudación ocurre de forma plurifásica sujeto a principios en el orden interno como generalidad, progresividad, eficiencia y suficiencia recaudatoria y también a los reconocidos por la OCDE y que de acuerdo al principio de destino el impuesto grava en última instancia, solamente el consumo final que ocurre dentro del Estado y con respecto al principio de origen, se aplica al impuesto en las distintas jurisdicciones en las que se crea el valor.

Los tributos constituyen una fuente fundamental de riqueza de un Estado, sin este no se podría obtener los recursos que necesita el gobierno de turno, en especial en países con vías de desarrollo para solventar toda la estructura social y económica en base a las necesidades de sus soberanos. Por lo que se debe definir claramente la aplicación del IVA desde los principios de origen y destino a las operacionales realizadas a través de medios telemáticos para evitar afectaciones a los ingresos tributarios.

En el siguiente capítulo, se realizará un análisis enfocado en la interrogante ¿En qué medida el Estado ecuatoriano pierde el ingreso del IVA a las transacciones por uso del medio telemático? Y los mecanismos de recaudación que debe implementar para recaudar el impuesto correspondiente procedente de estas transacciones.

3. CAPÍTULO III. MECANISMOS DE RECAUDACIÓN DEL IVA EN LAS TRANSACCIONES A TRAVÉS DE LOS MEDIOS TELEMÁTICOS

A continuación se abordan los mecanismos para la recaudación del IVA que plantea la OCDE en base a la jurisdicción de importación y exportación de destino y de origen en relación a los bienes y servicios, lo que nos manifiesta la Comunidad Andina de Naciones en lo referente a la Decisión 388 y a la Decisión 599, lo que establece la legislación comparada y la perspectiva de Ecuador frente al reto de la aplicación del IVA al uso de medios telemáticos.

3.1. Imposición del IVA mediante jurisdicción de destino y de origen

Determinar la jurisdicción de importación y exportación en base a bienes y servicios para establecer donde recae la imposición del IVA, permite de alguna manera poder determinar la distinción entre importador y exportador para considerar beneficios a través de la imposición. Así tenemos la distinción de origen y destino (Asorey, 2005,p.176) lo manifiesta de la siguiente manera:

a) La imposición en destino:

“Manifiesta que un país grava bienes y servicios de productos que se consuman en la misma jurisdicción, por lo tanto, las exportaciones están exentas de gravar la imposición, sin embargo, las importaciones son gravadas al momento que ingresa por aduanas al país para su consumo”. (Asorey, 2005,p.176)

b) La imposición en origen:

“Implica cuando un país exportador grava el consumo a productos y servicios, determinando que el país exportador es el que tiene la potestad de gravar la imposición, siendo que los impuestos deben ser pagados en la jurisdicción del país que origino el bien o servicio y de tal manera eximir el lugar donde se consume el producto”. (Asorey, 2005,p.176)

Estas imposiciones se aplican en base a su jurisdicción ya sea de destino o de origen, pero, ¿qué sucede cuando el bien adquirido es un producto intangible? ¿cómo se determina donde recae la aplicación del IVA si este bien es realizado a través de una transacción por el uso del medio telemático, pero el servidor se encuentra en territorio extranjero? Estas preguntas serán resueltas con el análisis fundamentado de la (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, 2015) en la que determina el mecanismo de aplicación del IVA con implementación al principio de destino en lo referente a bienes y con la implementación del IVA en lo referente a servicios.

(Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, 2015,p.54)

Como el objetivo de establecer la imposición del IVA al uso de los medios telemáticos abordaremos con consideración de concretar la investigación a lo que establece al principio de destino la cual nos llevará a concluir por qué en Ecuador tiene que apreciarse el principio de destino para la aplicación del IVA y su respectiva recaudación. Resulta importante analizar la implementación del IVA a bienes aplicando el principio de destino. Para la OCDE:

“El mecanismo en base al principio de destino, indica que la entrega de un bien está sujeta a IVA en la jurisdicción en la que se encuentre el bien o la mercancía en el momento de la operación. Si esta operación implica tener que trasladar los bienes de un lugar a otro, estos bienes quedarían exentos del IVA en la jurisdicción del vendedor” (Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, 2015,p.54)

De esta manera vemos que cuando la mercancía se encuentra en territorio internacional el IVA se aplicará en esa jurisdicción, como nuestro tema de estudio es la aplicación del IVA según la (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, 2015), a las transacciones por el uso de medios telemáticos, tendríamos que al momento de hacer la compra en las plataformas virtuales ya sea vía correo electrónico, celulares de alta gama, utilización de Apps, páginas web, medios electrónicos que nos permiten realizar la compra del producto, el pago no reflejara el IVA, en vista de que la transacción es en jurisdicción extranjera.

Por otro lado, tenemos la implementación al principio de destino en lo referente a servicios. Con respecto a ello corresponde señalar que se considera como un servicio prestado para efecto del mismo quien ejerza la actividad económica figure para tal actividad un establecimiento permanente, lugar de domicilio o residencia habitual para que se determine un servicio prestado. Pero como hablamos de imposición del IVA en base al destino, que nos dice la Comunidad

Andina de Naciones con respecto a cuándo se puede aplicar el IVA según los bienes y servicios.

Corresponde analizar lo relativo al tema desde la óptica de la CAN específicamente con respecto a su Decisión 388 y 599 avizora al país de destino para la aplicación del IVA y con respecto a la aplicación del IVA por servicios prestados. Dicha Comunidad es una organización internacional que cuenta con diversos órganos e instituciones que integran el Sistema Andino de Integración SAI cuyo objetivo es alcanzar un desarrollo integral, equilibrado y autónomo, mediante la integración andina, con proyección hacia una integración sudamericana y latinoamericana. Conformados por los países de: Bolivia, Colombia, Ecuador y Perú. (Comunidad Andina de Naciones, 2018)

Troya cita a la Decisión 388 con respecto al país de destino y resume:

“Que prevé que los impuestos indirectos, particularmente el Impuesto al Valor Agregado, IVA serán satisfechos en el país de destino y que los efectivamente pagados en la adquisición de materias primas, insumos intermedios, servicios y bienes de capital, nacionales o importados consumidos o utilizados en el proceso de producción, fabricación, transporte o comercialización de bienes de exportación serán devueltos al exportador”. (Troya, 2014,p.62)

La Decisión 599 emitida el 14 de julio de 2005 que diseñan el “Proceso de Armonización de Aspectos Sustanciales y Procedimentales de los Impuestos tipo Valor Agregado” en el Art. 12, la segunda regla establece que: “Los servicios que se presten desde el exterior y se utilicen o aprovechen por residentes o domiciliados en un País Miembro, se considerarán prestados en la jurisdicción de este país.” (Comunidad Andina de Naciones, 2018,p.23)

Como vemos la normativa nos habla de cuando, los servicios prestados aparezcan desde el exterior se considerarán prestados del país que los emite, pero que sucede cuando la misma normativa no advierte regulación alguna a las transacciones que se realizan por el uso de medios telemáticos en la web, sin embargo, la Decisión 599 establece en el literal a) “califica a las licencias, y autorizaciones para el uso y explotación a cualquier título de bienes incorporales e intangibles”. Evidenciando que estos bienes incorporales e intangibles son apreciables para las operaciones comerciales en la *web*.

Por otro lado, la CEPAL, en el Repositorio Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe cita a la OCDE, la cual recomienda la aplicación del IVA para servicios intangibles como; compra de aplicaciones para un teléfono móvil, *software* para un computador, suscripción a una plataforma de música y videos. Esta Comisión bajo la directriz 3.6 recomienda:

“Aplicar el IVA en la jurisdicción en que el cliente tenga su residencia habitual. Estas reglas permiten efectivamente asignar los derechos tributarios sobre los suministros de servicios e intangibles para los negocios y los consumidores a la jurisdicción donde se puede suponer razonablemente que el consumidor final está realmente ubicado cuando consume el suministro”. (Comisión Económica para América Latina y el Caribe,, 2019,p.58)

La recomendación que hace la CEPAL se basa en la ubicación del suministro o el servicio intangible que se encuentran en plataformas digitales ósea en la nube, y que al ser el usuario el que genera la transacción este debe ser el que determine el hecho generador para la aplicación de la imposición del IVA. Es así, como la legislación comparada hizo reforma a su normativa para poder establecer la imposición del IVA a las transacciones por el uso de plataformas digitales.

3.2. Legislación comparada

La regulación de los medios telemáticos en Colombia presentó un cambio económico en cuanto a las transacciones realizadas vía comercio electrónico la legislación abrió un hito al tributo IVA, tras la reforma tributaria donde la aplicación del tributo se manifiesta en las compras de bienes y servicio a través de las plataformas virtuales ¿pero que hizo que Colombia reestructure su legislación?

Mediante Reforma Tributaria, Ley 240, N° 1152 del 21 de diciembre de 2018, se introduce en el ordenamiento jurídico tributario regulaciones específicas sobre esta Ley estableciendo que: “las plataformas digitales extranjeras como: Spotify, Netflix, o Deezer, estarán en la obligación de la recaudación del IVA del 19% en sus servicios. De igual manera se aplicará el IVA a las siguientes plataformas como; suministros de servicios audiovisuales, música, videos, y juegos de cualquier tipo. Además, la resolución también tiene el alcance a herramientas de distribución digital de aplicaciones móviles, aplicativos de publicidad en línea, y herramientas de enseñanza o entrenamiento a distancia”.

Como vemos la reforma tributaria de Colombia establece que a distribuidores de servicios se les aplicará el IVA cuando se realicen transacciones en operaciones comerciales por el uso de medios telemáticos, esta reforma proyecta que la imposición recaee sobre las plataformas digitales extranjeras. Tal es así que con este contenido normativo la aplicación del IVA recaee en la jurisdicción del contribuyente, usuario o cliente el llamado a generar la imposición en vista de ser el consumidor final.

La DIAN en su Resolución N°000051 (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, 2018) establece el procedimiento para cumplir con las obligaciones sustanciales y formales en materia del impuesto sobre las ventas-IVA por parte de los prestadores de servicios del exterior. Esta resolución manifiesta que: “el procedimiento simplificado del IVA mediante el cual los prestadores de servicios desde el exterior cumplirán con sus obligaciones tributarias en calidad de responsables del impuesto entre ellas inscribirse en el Registro Único de Contribuyentes” en el Art. 26 de la Resolución dice:

“El impuesto sobre las ventas IVA en los precios de venta al público por parte de los prestadores de servicios desde el exterior” Los prestadores de servicios desde el exterior responsables del impuesto sobre las ventas-IVA, en los precios de venta de servicios gravados, ofrecido al usuario directo o destinatario de los mismos cuando tenga su residencia fiscal, domicilio, establecimiento permanente, o la sede de su actividad económica en el territorio nacional, según lo dispuesto en el Art. 420 del Estatuto Tributario colombiano, deberán asegurarse que los mismos tengan conocimiento del valor del impuesto sobre las ventas-IVA al momento de ofrecer el servicio, o al momento de confirmar la orden del servicio o del pago”. (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, 2018)

La resolución colombiana toma en cuenta criterios de ubicación del usuario directo o destinatario de los servicios, tenga su residencia fiscal, domicilio, establecimiento permanente, o la sede de su actividad económica en Colombia. Determinó el criterio de que los prestadores de servicio desde el exterior tendrán en cuenta para determinar que el servicio es prestado en el territorio nacional en el lugar de emisión de la tarjeta o de débito, o el lugar donde se encuentra la cuenta bancaria del usuario para el pago.

Sobre la aplicación del IVA a las transferencias por uso de medios telemáticos en la legislación comparada, se debe decir que el crecimiento de las transacciones en operaciones comerciales por el uso de medios telemáticos en las plataformas digitales hizo que Colombia se vea en necesidad de crear reglas a través de una reforma legal que fue manifestada en el acápite anterior con el objetivo que le permita aplicar el impuesto del IVA a las transacciones efectuadas en los sitios de la *web* que oferten bienes y servicios.

Dicha reforma, a través de la (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, 2018) consiste en que todas las plataformas digitales extranjeras estarán en la obligación de la recaudación del IVA del 19% en sus servicios. Y de igual manera se aplicará el IVA a las siguientes plataformas que contengan, suministros de servicios audiovisuales, música, videos, y juegos de cualquier tipo.

Además, la misma normativa establece el alcance para la aplicación de la imposición a: “herramientas de distribución digital de aplicaciones móviles, aplicativos de publicidad en línea, y herramientas de enseñanza o entrenamiento a distancia, recayendo sobre los proveedores extranjeros que oferten los productos a través de la *web*”. (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, 2018)

Es claro que la reforma tributaria que planteó Colombia mediante la resolución 000051 (2018) generó un ejemplo del buen recaudo de la fuente de ingreso, estableciendo la obligación del prestador de servicios del extranjero en calidad de responsable del impuesto, partiendo con la apertura del Registro Único de Contribuyentes en territorio colombiano. De esta manera tendrá la calidad de sujeto pasivo.

Con respecto al medio de pago es importante señalar, que la determinación de este, según la reforma es prestado en el territorio nacional. Teniendo en cuenta que en virtud de la Resolución 000051 para el pago de los servicios o compras en la *web* por lo general las personas utilizan las tarjetas de crédito en vista de

que este medio de pago es ágil, fácil y en la mayoría de casos seguro se determinó que la emisión de la tarjeta o de débito, o el lugar donde se encuentra la cuenta bancaria para el pago será donde se encuentre el emisor. (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, 2018)

Es de gran relevancia resaltar como la legislación colombiana gracias al esfuerzo en conjunto de sus autoridades y a las recomendaciones de organizaciones estableció las reglas que le permiten aplicar el IVA a todo proveedor extranjero que desee ofertar negocios virtuales a través de plataformas digitales en territorio colombiano.

Como resultado tenemos una regulación que permitirá una recaudación con apreciación de cultura tributaria ya que cabe destacar que a la hora de adquirir un servicio prestado o un bien a través de las plataformas digitales los usuarios dentro del territorio estarán al tanto que tienen que pagar el porcentaje del IVA por la adquisición del producto, ya que el servidor extranjero está en la obligación de indicar el valor a pagar por dicho producto al contribuyente indirecto. Pero, ¿qué perspectiva tiene el Ecuador con respecto a su legislación tributaria?

3.3. Perspectiva ecuatoriana

Bolívar Figueroa (2018) describe criterios en base a la perspectiva ecuatoriana en la legislación tributaria, el exponente manifiesta que: “en el Ecuador aun no existen los montos de las transacciones en línea, y, que, en política pública, los sectores de la comunicación y de la sociedad de la información para los años 2017 a 2021, deben tener en cuenta los siguientes ejes” que son el:

- a) Despliegue de infraestructura de telecomunicaciones y acceso a las tecnologías de la información.

b) Uso eficiente de nuevas tecnologías, fomentando el desarrollo de un ambiente propicio para los negocios, incorporando la tecnología en la micro, pequeña y mediana empresa como mecanismo de innovación e incremento de productividad. (Figuerola, 2018,p.1)

c) Lo que determina la LRTI con respecto a las transferencias para gravar el dominio de un bien mueble corporal, pero, la normativa no determina la grabación del IVA a las transferencias de dominio de bienes intangibles.

d) Y, por último, la normativa establece que se grava el IVA a todos los servicios, “sean estos los prestados por el Estado, entes públicos, sociedades, o personas naturales sin relación laboral, a favor de un tercero, sin importar que en la misma predomine el factor material o intelectual, a cambio de una tasa, un precio pagadero en dinero, especie, otros servicios o cualquier otra contraprestación. (Ley de Régimen Tributario Interno, 2004,p.60). Pero el mismo apartado no determina si el servicio ofertado de manera intangible gravará el IVA cuando sea utilizado en territorio ecuatoriano.

Entonces habría que preguntarse ¿Cuál es el problema para la aplicación del IVA a través del uso de los medios telemáticos en la legislación ecuatoriana? El inconveniente que se presenta mis amigos lectores en la normativa ecuatoriana, es que mantiene una administración tributaria con una normativa caduca de 1997, y, teniendo en cuenta una LCEFM del año 2002 la cual no se ha modernizado con el incremento del avance de las tecnologías. Se podría decir que en vista que el comercio electrónico no estaba en auge en el Ecuador para ese entonces la norma no contempla una regulación específica sin embargo podría inferirse de su contenido elementos que permitan avizorar la posibilidad de que con esa misma normativa se pueda regular el comercio electrónico o que la normativa que incluye como está diseñada acá resulta insuficiente y con esto no se puede aplicar el IVA a este tipo de actividades porque no lo permite.

Para concluir se debe plantear que queda en evidencia que, en Ecuador, la regulación para gravar la imposición del IVA a las transferencias a través de

medios telemáticos es nula, puesto que no existe presencia física de negocios virtuales en el país. Me refiero a negocios virtuales en vista que las plataformas que ofrecen los diferentes tipos de servicios al usuario en la *web* no tiene un establecimiento fiscal dentro del mismo. Así, el análisis del hecho de que la compra sea electrónica por fuera de las fronteras no desnaturaliza la condición del impuesto, entonces habría que recabar que alternativas en base a la aplicación del IVA se puede mecanizar en el Ecuador para su aplicación tomando en consideración las recomendaciones que nos brinda la OCDE y la legislación comparada.

4. CONCLUSIONES

Los medios telemáticos son producto del desarrollo tecnológico y constituyen un grupo de aplicaciones que nacen de la integración de las comunicaciones, permiten realizar operaciones comerciales empleando las redes o el internet. Ello se materializa mediante el comercio electrónico, por lo que existe un nexo estrecho entre ellos. Esta modalidad de comercio lo puede emplear cualquier persona, natural o jurídica puede ejecutar una transacción consistente en la compra de un bien o servicio en la web. En él se ven involucrado los consumidores, empresarios y el Estado.

El IVA constituye un impuesto de carácter indirecto que grava el consumo y se traslada hasta el consumidor final, quien cancela dicho impuesto. Al realizarse transacciones de carácter comercial mediante el empleo de los medios telemáticos se tiene la obligación de contribuir con la carga tributaria al momento de ejecutar la actividad económica, lo que obliga a ajustar las normativas vigentes en materia tributaria para aplicar el IVA actual bajo las recomendaciones que destaca la OCDE especialmente con respecto a los principios de destino y origen.

Que la OCDE toma en cuenta como principio de destino en que el impuesto debe gravar tan solo el consumo final que tiene lugar dentro del Estado del que se trate y con respecto al origen, se debe proceder a aplicar el impuesto en las distintas jurisdicciones en las que se crea el valor. Sin embargo, aún existen dificultades con respecto a identificar al proveedor, al receptor, al sujeto pasivo, la jurisdicción tributaria, el comercio transfronterizo, entre otros.

Ante el crecimiento que manifiesta de manera constante del comercio electrónico a través de los medios telemáticos. En Ecuador se deben tomar en cuenta las

sugerencias de la OCDE sobre el tema tributario y la experiencia colombiana sobre la aplicación del IVA a plataformas digitales y realizar una reforma legal a la normativa tributaria interna con la finalidad de proteger al Estado en este orden.

El ordenamiento jurídico ecuatoriano no cuenta con una norma específica que regule las transacciones mediante medios telemáticos y en especial, no existe una definición en el orden tributario acerca de cómo aplicar el IVA a estas operaciones mercantiles tomando en cuenta origen y destino. Resulta prudente buscar mecanismos de colaboración con organismos internacionales como la OCDE u otros Estados para evitar que las transacciones realizadas a través del comercio electrónico, queden sin gravar.

La normativa vigente en el país sobre los medios telemáticos resulta ambigua e incompleta, lo que obliga a que se regule de forma clara y específica el empleo de los mismos, atemperado a sus características y niveles de desarrollo actual para que exista una adecuada protección para los usuarios y en especial para el Estado.

REFERENCIAS

- Álamo, R. (2016). Recuperado el 30 de Marzo de 2019, de La economía digital y comercio electrónico. Su incidencia en el sistema tributario: <http://www.digitaliapublishing.com.bibliotecavirtual.udla.edu.ec/visor/46259>
- Albán, M. (2003). Problemas de Derecho Tributario frente al Comercio Electronico. Quito: Abya-Yala.
- Alonso, A. (2004). Recuperado el 20 de Junio de 2019, de Comercio Electrónico: antecedentes, fundamentos y estado actual: <http://www.digitaliapublishing.com.bibliotecavirtual.udla.edu.ec/a/8496/>
- Asorey, R. (2005). Tributación de los Negocios efectuados por medios electrónicos. Buenos Aires: La Ley.
- Barriuso, C. (2007). Administración Electrónica. Recuperado el 28 de Mayo de 2019, de <https://ebookcentral.proquest.com/lib/udlasp/detail.action?docID=4626897>
- Barriuso. (2013). El Internet y Comercio Electrónico. Buenos Aires: Paidós.
- Brenna, G. (2002). Informática y Derecho. Aportes de doctrina internacional. Internet y privacidad sobre la sociedad de la información y la recolección de datos on line. Buenos Aires: Depalma.
- Briz, J., & Laso, I. (2001). Internet y Comercio Electronico (Vol. 2da Edición). Madrid: S.A Mundi-Prensa.
- Comunidad Andina de Naciones. (2005). www.comunidadandina.org. Recuperado el 4 de Junio de 2019, de <http://www.comunidadandina.org/Seccion.aspx?id=189&tipo=QU>
- Castañeda, J. (2014). El Comercio Electrónico frente al derecho Tributario y su falta de regulación. Quito: UCE.

- Castillo, J., & Navarro, M. (2015). Comercio y aspectos prácticos con implementación con Magento. Recuperado el 28 de Mayo de 2019, de <https://ebookcentral.proquest.com/lib/udlasp/detail.action?docID=3430601>.
- Chavarro, J. (2017). Cartilla Impuesto sobre las Ventas e Impuesto Nacional al Consumo (IVA e INC). (G. E. SAS, Productor) Recuperado el 28 de Mayo de 2019, de <https://ebookcentral.proquest.com/lib/udlasp/detail.action?docID=4909226>.
- Código, Tributario. (2005). Registro Oficial Suplemento 38 de 14 de Junio de 2005. Última modificación 23 de Octubre de 2018.
- Comisión Económica para América Latina y el Caribe,. (2019). Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe. Recuperado el 18 de Julio de 2019, de https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/44516/1/S1900075_es.pdf
- Constitución de la República del Ecuador. (2008). Registro Oficial 449 de 20 de Octubre de 2008. Última modificación 30 abril de 2019.
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. (2018). Resolución N° 000051 Bogotá DIAN. Recuperado el 1 de Junio de 2019, de <https://www.dian.gov.co/normatividad/Normatividad/Resolución%2000051>
- Figueroa, B. (2018). Trigésimas Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Recuperado el 30 de Mayo de 2019, de http://www.iladt.org/frontend/docs/seminario_6.pdf
- Kaba, I. (2008). Elementos básicos de Comercio Electrónico. Recuperado el 28 de Mayo de 2019, de ProQuest Ebook Central: <https://ebookcentral.proquest.com/lib/udlasp/detail.action?docID=3175584>

- González, R. (2014). Comercio Electrónico 2.0. Madrid: Anaya Multimedia.
- Ley de Comercio Electrónico Firmas y Mensajes de Datos. (2002). Registro Oficial Suplemento 557 de 17 de Abril 2002. Quito: Última modificación 10 de Febrero 2014.
- Ley de Régimen Tributario Interno. (2004). Registro Oficial Suplemento 463 de 17 de Noviembre de 2004. Última modificación 3 de Enero 2019.
- Ley Orgánica de Telecomunicaciones. (2015). Registro Oficial Suplemento 439 de 18 de Febrero 2015. Última modificación 7 de Julio de 2017.
- Martin, M. (2019). Marketing Digital. Barcelona: Marcombo.
- Monteros, H. (2011). El Derecho en la Actividad Financiera del Estado y sus Instituciones. Loja: Universidad Nacional de Loja.
- Nevárez, J. (2014). E-commerce. Recuperado el 31 de Mayo de 2019, de <https://ebookcentral.proquest.com/lib/udlasp/detail.action?docID=5307907>
- Núñez, L., & Morales, A. (2018). IVA en Forma Práctica, Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Recuperado el 30 de Mayo de 2019, de ProQuest Ebook Central: <https://ebookcentral.proquest.com/lib/udlasp/detail.action?docID=5635976>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. (2015). OCDE. Recuperado el 30 de Marzo de 2019, de Proyecto/ G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios: <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf>
- PazyMiño, J. (2015). Historia de los Impuestos en el Ecuador. Recuperado el 1 de Junio de 2019, de <http://www.pucesi.edu.ec/webs/wp-content/uploads/2018/03/Paz-Juan-Cepeda-Mi%C3%B1o.-Historia-de-impuestos-del-Ecuador.pdf>

Troya, J. (2014). Manual de Derecho Tributario. Recuperado el 19 de Junio de 2019, de Corporación de Estudios y Publicaciones ProQuest Ebook Central:
<https://ebookcentral.proquest.com/lib/udlasp/detail.action?docID=4945373>.

ANEXO

Tabla de Abreviaturas

ABREVIATURAS	SIGNIFICADO
ART/ ARTS	Artículo / Artículos
BEPS	Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios
B2B	<i>Business to Business</i>
B2C	<i>Business to Consumer</i>
CAN	Comunidad Andina de Naciones
CEPAL	Comisión Económica para América Latina y el Caribe
C2C	<i>Consumer to Consumer</i>
DIAN	Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales
G2B	<i>Government to Business</i>
G2C	<i>Government to Consumer</i>
IVA	Impuesto al Valor Agregado
LCEFM	Ley de Comercio firmas y mensajes de datos
LOT	Ley Orgánica de Telecomunicaciones
LRTI	Ley de Régimen Tributario Interno
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
SRI	Servicio de Rentas Internas
TIC	Tecnología de Información y Comunicación
UE	Unión Europea

