



FACULTAD DE DERECHO

“TRIBUTACION EN COMERCIO ELECTRONICO EN EL ECUADOR”

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

Profesor guía:
Juan Carlos Córdova León
Doctor

Autor:
Diego Patricio Muñoz Guerrero

Año:
2013

DECLARACIÓN DEL PROFESOR GUÍA

“Declaro haber dirigido este trabajo a través de reuniones periódicas con el/la estudiante, orientando sus conocimientos para un adecuado desarrollo del tema escogido, y dando cumplimiento a todas las disposiciones vigentes que regulan los Trabajos de Titulación.”

Juan Carlos Córdova León
Doctor en Jurisprudencia
010284774-6

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”

Diego Patricio Muñoz Guerrero

1715306534

AGRADECIMIENTOS

A Dios, por el hermoso regalo de la vida, las experiencias, los errores, las tristezas y la felicidad; a mi familia, mi padre Alfredo Muñoz por sus consejos, mi madre Rosa Guerrero por su paciencia, mi hermana Tatiana Paola por su apoyo; a Francisca Renata Guerra por llegar en el momento justo a mi vida.

A mis amigos y compañeros de aula por su apoyo incondicional durante toda la carrera; a los maestros de todas las materias y a la Universidad de las Américas que han dado lo mejor de sí para compartir sus experiencias y enseñanzas para formarme como un verdadero profesional y finalmente a mi director de tesis Dr. Juan Carlos Córdova quién me ayudó en todo momento y puso su grano de arena en este trabajo; a todos mil gracias.

DEDICATORIA

Dedico este trabajo a Dios, a toda mi familia, mi padre Alfredo Muñoz, mi madre Rosa Guerrero, mi hermana Tatiana Paola, a Francisca Renata Guerra el amor de mi vida.

A todos aquellos familiares, amigos, compañeros, maestros y personas que estuvieron en los momentos importantes de mi existencia que no recordé al momento de escribir esto. Ustedes saben quiénes son. Dedico especialmente a mi hijo o hija que está por llegar a darme la alegría más grande del mundo, desde ya Te Amo.

RESUMEN

El problema de la nula tributación en negocios “en línea” nace debido al avance de tecnología y la consolidación del Internet, mediante el cual han surgido la comercialización de bienes y servicios que se los realiza utilizando este medio, pero por el tratamiento y el procedimiento que tienen, ninguna de estas transacciones genera algún tipo de tributación, a más de que, en Ecuador no existe una verdadera norma que regule las actividades comerciales realizadas a través de la web en materia tributaria.

La consecuencia de estas nuevas formas de utilización de la tecnología muestra que el Ecuador en el ámbito académico, legal y social, aún no se preocupa del avance enérgico que tiene el internet y el negocio electrónico, con el fin de desarrollar normas o directrices mediante las cuales se puedan controlar las actividades comerciales de los sujetos pasivos de la tributación.

La potestad que tiene el Estado en cuanto a los tributos y su forma de gravar al Comercio Electrónico es uno de los principales problemas pues no se puede exigir el cumplimiento de los mismos fuera del territorio nacional de cada uno de los Estados. Y actualmente no hay convenios ni tratados de fiscalidad en temas de Comercio Electrónico.

El Comercio Electrónico también es un blanco fácil de utilizar como herramienta para prácticas que atentan en legalidad y ética. La utilización del internet incluso puede facilitar que las actividades comerciales sean más directas y no posean intermediarios dejando a un lado el control tributario de evasión, elusión y defraudación fiscal.

En esta investigación se analiza la repercusión de las normas ecuatorianas vigentes que afectan a dichas transacciones, cuáles son las repercusiones con varios vacíos legales y analizar cómo establecer soluciones asimilando las transacciones vía electrónica a las tradicionales.

ABSTRACT

The problem with the lack of taxation within online trading has emerged due to the advances of technology and the emerging resonant presence of the internet. Through this media there has emerged an interchanging of goods and services, but because of the way in which these services are treated and processed, none of these transactions are generating tax. In addition, in Ecuador there currently does not exist any regulations which monitor commercial transactions that occur through the internet in regards to taxation.

The result of these new emerging forms of using technology have proven that in matters of academics, law, and social issues, Ecuador has not realized the growing power and potential behind the internet and online commerce. The country has lagged in developing norms and regulations through which online commerce which involve subtle taxable transactions could be monitored.

The right to impose taxation on online trading is one of the leading issues because there currently does not exist a legal process through which taxes are collected internationally. Also, currently there are neither agreements nor treaties that deal with fiscal electronic commerce.

Electronic commerce is an easy tool which could facilitate unethical and illegal activities. Internet use could also aid in making commercial transactions to be more direct, without the involvement of third parties which avoids regulations on tax evasion and fiscal fraud.

Through this investigation we analyze the consequences of the currently imposed Ecuadorian norms that regulate such transactions, the leading cause of the various legal gaps, and we analyze how to establish solutions that assimilate online transactions into traditional transactions.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	1
1. CAPÍTULO I EL COMERCIO ELECTRÓNICO Y LOS TRIBUTOS	4
1.1. El Comercio Electrónico	4
1.1.1. Principales atributos y conceptos básicos.....	6
1.1.2. Relación con el orden fiscal.....	15
1.2. Antecedentes e historia del internet y el Comercio Electrónico	17
1.2.1. Breve desarrollo del Comercio Electrónico en el Mundo	19
1.2.2. Análisis del desarrollo del Comercio Electrónico en Ecuador	22
1.3. La importancia del Comercio Electrónico	25
1.3.1. Comercio Electrónico en cifras en Ecuador.....	26
1.4. El nexo jurídico para determinar la jurisdicción tributaria en Comercio Electrónico	31
1.4.1. El tributo y la relación jurídica con las transacciones en Comercio Electrónico	31
2. CAPÍTULO II ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DEL DOMICILIO FISCAL, Y LOS ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES DEL COMERCIO ELECTRÓNICO	35
2.1. Análisis de la potestad tributaria con respecto a la soberanía fiscal	35
2.2. El domicilio	39
2.3. La residencia	43
2.4. El establecimiento permanente	46
2.5. Origen de la transacción y lugar de consumo	51

3. CAPÍTULO III MARCO JURÍDICO Y REGLAMENTARIO, PROBLEMAS DE POLÍTICA EN EL COMERCIO ELECTRÓNICO 53

3.1. Problemas de política en el Comercio Electrónico	54
3.1.1. El marco jurídico, Legislación ecuatoriana	57
3.1.2. Problemas de reglamentación	58
3.2. Tributación del Comercio Electrónico en el Ecuador.....	61
3.2.1. Tributación del Comercio Electrónico	61
3.2.2. Facturación electrónica	63
3.3. Tributación fundamentada en la residencia.....	64
3.4. Tributación basada en la fuente de ingreso	67
3.5. Tributos que gravan el Comercio Electrónico.....	69
3.5.1. Tributación directa	71
3.5.1.1. Los impuestos directos que gravan el Comercio Electrónico	72
3.5.2. Tributación Indirecta	75
3.5.2.1. Los Impuestos indirectos que gravan el Comercio Electrónico	76

4. CAPÍTULO IV ANÁLISIS DE LOS PROBLEMAS FISCALES EN COMERCIO ELECTRÓNICO QUE ENFRENTA EL ECUADOR 79

4.1. Razones por qué regular el Comercio Electrónico en Ecuador	83
4.2. Riesgos Fiscales y nula tributación producidos por el Comercio Electrónico	90
4.3. Potenciales controles y vacíos legales subsanables para el Comercio Electrónico en Ecuador	91

4.4. La Administración Tributaria Ecuatoriana y su control jurisdiccional en el Ecuador en Comercio Electrónico	97
--	----

5. CAPÍTULO V CONCLUSIONES Y

RECOMENDACIONES	105
------------------------------	------------

5.1. Conclusiones	105
-------------------------	-----

5.2. Recomendaciones	105
----------------------------	-----

REFERENCIAS	111
--------------------------	------------

INTRODUCCIÓN

En las últimas dos décadas, el planeta entero se ha visto revolucionado por el avance tecnológico y agresivo impacto que ha dejado el internet en la vida de las personas, es por aquello que el mundo de los negocios, principalmente del comercio no se ha quedado atrás, naciendo a través del empleo de las Tecnologías de la Información una especie de Globalización en cuanto a las actividades comerciales se refiere y a raíz de estas actividades se ha originado el Comercio Electrónico.

El Comercio Electrónico es una novedosa y nueva manera de hacer comercio, el cual se ha ido desarrollando cada vez más en Ecuador. Se consideraría a este comercio como todo tipo de transacciones de intercambio de bienes y servicios incluyendo aquí a la información digital, fundada en la transferencia de datos a través de redes electrónicas y utilizando herramientas como el internet y los intercambios de datos.

Por otro lado, es bien conocido que los Estados dependen en gran medida de los tributos que según la legislación ecuatoriana los define como:

“Art.6.- Fines de los Tributos.-Los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, servirán como instrumento de política económica general, estimulando la inversión, la reinversión, el ahorro y su destino hacia los fines productivos y de desarrollo nacional; atenderán a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurarán una mejor distribución de la renta nacional.”(Código Orgánico Tributario, 2009, p. 14)

Entonces se entiende que es una forma de financiamiento para los proyectos y desarrollo de los Estados, los cuales son regulados por la ley y respetados por la sociedad.

En el comercio electrónico se generan actos que por sí solos manifiestan la capacidad económica de los individuos, así como lo hacen las transacciones comerciales comunes y ordinarias. Con este antecedente entonces se determina que no existe diferencia entre los individuos que compran mercaderías o servicios por los canales tradicionales con otros que hacen la misma compra a través de la red. Y ahora en el sentido tributario, así mismo las rentas que se producen en las transacciones comerciales tradicionales que no se diferencian entre las rentas que se hacen de negocio que utilizan el internet. (García Calvente, 2002).

El Ecuador ingresó al fascinante mundo del internet hace quince años; esta herramienta se ha hecho parte de nuestra cultura y desarrollo de nuestras vidas tanto en lo académico, profesional e incluso en la diversión; por lo tanto no podíamos dejar a un lado el desarrollo del comercio.

El Comercio electrónico actualmente es parte integral de nuestras vidas, por lo cual se han desarrollado las Tecnologías de la Información (Libro Verde- Unión Europea 1996, p. 2).

Estas tecnologías llamadas por sus siglas comúnmente TIC's, nos han proporcionados toda clase de herramientas útiles y necesarias para el progreso del comercio, pero asimismo hemos observado que esta forma de comercio que es muy cómoda y lucrativa, posee ciertas falencias en cuanto a materia tributaria se refiere, afectando a la disminución de recaudaciones por la falta de conocimiento de los lugares de adquisición, poco control de las transacciones que se hacen electrónicamente así como una deficiente Ley de Comercio Electrónico, que no está concatenada con leyes de carácter tributario y el desinterés y poco estudio que nuestro país ha tenido con respecto al tema.

En países desarrollados ya se trabaja con regulaciones y propuestas eficaces para que las transacciones sean reguladas de una manera novedosa o parecida a una transacción física que se realiza comúnmente, pues

observamos que las figuras impositivas en las cuales caen este tipo de negocios están siendo afectadas al no poseer las regulaciones y controles adecuadas para las Administraciones Tributarias del mundo entero.

En esta tesis propongo revisar lo que ocurre en la tributación en el Comercio Electrónico en el Ecuador así como las conclusiones y recomendaciones correspondientes a los conflictos expuesto y concebidos por aquello.

CAPITULO I

1. EL COMERCIO ELECTRÓNICO Y LOS TRIBUTOS

1.1. El Comercio Electrónico

En los últimos años del siglo XX y los inicios del XXI, surgió una era de avance tecnológico muy dinámico que ha contribuido al crecimiento de la población humana en los ámbitos sociales, culturales y principalmente en el ámbito económico. El avance de la tecnología en todos los campos y destacándose en el campo informático, de las comunicaciones y de las redes, ha dado como resultado un desarrollo y creación de nuevas maneras de comercio y negocios.

Años atrás antes de esta novedad informática, todo lo relacionado al mundo de la computadora estaba únicamente con la interacción del usuario y su máquina de trabajo, pero con el surgimiento del Internet se pudo socializar al mundo entero a través de la red, se pudo conocer otras culturas sin la necesidad de ir a un lugar en específico; con el internet se ha podido intercambiar archivos con nuestros amigos e incluso hoy en día el boom comercial del surgimiento de redes sociales mediante las cuales se ha podido intercambiar opiniones, ideas, sentimientos y expectativas con el mundo entero; con aquello surge la necesidad también de hacer negocios a través de esta herramienta, uno de los aspectos importantes ha sido el intercambio de productos y servicios entre diferentes clientes y proveedores del mundo entero y con esto evidenciar un gran movimiento en las herramientas económicas de oferta y demanda, que se han canalizado por medio de la red.

Como lo expone Antonio Pequeño (1998) el internet es el factor fundamental de conocer y entender una economía nueva que se desarrolla en el campo digital y por ende esta transforma las maneras de interpretar el comportamiento del mercado digital y la información en ella expuesta.

En otra esfera, para la Organización Mundial del Comercio, menciona que la producción de productos y servicios, así como la comercialización y distribución, es uno de los pilares del Comercio Electrónico.(E-Comercio.us, 2003).

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico define al comercio electrónico como el medio u herramienta para que haya transacciones comerciales entre dos o más sujetos, pues antes de llegar a concretar el negocio, debe existir un proceso, el mismo que se lo hace mediante canales electrónicos y previos a la negociación. (E-Comercio.us, 2003).

Para la Comisión de la Comunidad Europea (2006,p.7), en su Iniciativa europea de comercio electrónico ha definido como:

“CAPÍTULO 1: LA REVOLUCIÓN DEL COMERCIO ELECTRÓNICO 5.
El comercio electrónico consiste en realizar electrónicamente transacciones comerciales. Está basado en el tratamiento y transmisión electrónica de datos, incluidos texto, imágenes y vídeo. El comercio electrónico comprende actividades muy diversas, como comercio electrónico de bienes y servicios, suministro en línea de contenidos digitales, transferencia electrónica de fondos, compraventa electrónica de acciones, conocimientos de embarque electrónicos, subastas, diseños y proyectos conjuntos, prestación de servicios en línea (on line sourcing), contratación pública, comercialización directa al consumidor y servicios posventa. Por otra parte, abarca a la vez productos (p.ej., bienes de consumo, equipo médico especializado) y servicios (p.ej., servicios de información, financieros y jurídicos), actividades tradicionales (p.ej., asistencia sanitaria, educación) y nuevas actividades (p.ej., centros comerciales virtuales).”

El comercio electrónico se considera como un fenómeno nuevo en el mundo globalizado; las nuevas tecnologías y el desarrollo de la misma internet han permitido que ya no solo sea una interacción entre empresas, sino que evolucione a que cualquier persona alrededor del mundo pueda acceder a bienes y servicios incluso material digital a través de las redes y con esto contribuir al movimiento del mercado mundial.

1.1.1. Principales atributos y conceptos básicos

El comercio electrónico ha dado un nuevo giro a la manera de hacer negocios y comercialización en el mundo entero, con la versatilidad de manejo de información y de captación de productos y nuevos clientes, por los cuales se ha producido un fenómeno especial sobre la regulación en especial. Al hablar de regulación se está hablando sobre una reglamentación en el campo jurídico, pues al ser una herramienta de uso mundial no se encuentra legislada por una ley en especial y una jurisdicción única.

Es así que la presencia global es uno de los principales atributos del comercio electrónico, pues no se caracteriza por tener fronteras geográficas o de países, sino por las redes de telecomunicaciones que sean accesibles a tal o cual lugar; el comercio electrónico permite a proveedores pequeños proyectar su negocio por mas minúsculo que sea llegar a todo el mundo.

Para el cliente también se pueden destacar la elección global de productos como se lo menciona anteriormente. Esto da como consecuencia que se tenga en cuenta una mejor competitividad y por ende una mejora del servicio tanto al cliente como al servicio en sí. (Schneider, 2004, p. 14)

Entre otro de los atributos que es nato a la utilización de la tecnología informática es la manera de digitalizar la información, es así que ya no se necesita un factor físico, sea esta la presencia del individuo para hacer el negocio como tal, así como que este individuo goce de anonimato y por ende

no se conozcan ciertos datos personales de los participantes del negocio. (Nocete Correa, 2005, p. 6)

De esta deriva otro atributo que se ha destacado desde la aparición del comercio electrónico, este es el Soporte Pre y Post- Venta, así como el acceso a los catálogos, manuales y guías de uso de productos y de servicios que se ofertan en la red. Con lo mencionado se encuentra una forma de personalizar el trato con el cliente que sería otra de las ventajas que produce el comercio electrónico, pues las compañías a través de accesos *links* a algunas páginas de sugerencias se pueden informar de los requerimientos de los clientes sobre el producto y/o servicio que se ha adquirido, así mismo de las necesidades de los productos que se piensa adquirir, en otras palabras podrían ser productos personalizados con precios de mercado masivo. (Burruezo García, 2003, pp. 72-73)

El acortamiento de la cadena de distribución es uno de los puntos más fuertes del comercio electrónico, pues se destaca la posibilidad de que así mismo el cliente se comunique directamente con el proveedor produciendo un ahorro sustancial al no ser asistido por intermediarios del mercado. Incluso aquí se destaca los servicios electrónicos como los bancarios y pagos de servicios, pues que con un *click* se puedan personalizar todas estas necesidades y cubrir los requerimientos específicos para cada cliente.

El pago electrónico es otro de los atributos de este tipo de comercio, pues antes era inimaginable pensar hacer negocios sin dinero físico, ahora con la red es posible hacer miles de movimientos bancarios desde cualquier parte del mundo y que estas estén respaldadas con páginas de seguridad y verificación mediante las cuales el cliente va a saber con exactitud los movimientos que se han realizado de sus cuentas, tarjetas de crédito, cheques electrónicos, etc. , en cualquier momento con solo conectarse con la entidad que maneje las herramientas mencionadas. (Rincón Cárdenas, 2006, pp. 252-270).

Dentro del comercio electrónico abarca una serie de tecnologías de comunicación como son el fax, correo, teléfono. Que sirven en conjunto o cada uno separado pero ahora mediante la red.

Si de atributos del comercio electrónico se habla, pues será imprescindible estar actualizado día a día, pues en cada instante surgen nuevas posibilidades y ventajas de la red Internet y en cada usuario dependiendo del tipo de necesidad.

Por otro lado, existen muchas dificultades al entender al comercio electrónico, pues nos encontramos con una serie de términos propios de la rama tecnológica, que a la vez son novedosas y participan en este tipo de comercio.

Gracias a la utilización de tecnologías en medios electrónicos o telemáticos se ha podido dar paso a la posibilidad de realizar operaciones en comercio electrónico, y con esto aprovechar el todo el menaje tecnológico y los productos científicos que han desencadenado a un fenómeno global llamado internet, aunque cabe destacar que no es el único ni exclusivo.

Surge así también una serie de dificultades en materia de conceptos, términos y definiciones pues con el comercio electrónico, conjuntamente con el Internet y la fusión que estas tienen con el Derecho, han surgido nuevas ideas de palabras, frases y conceptos que se utilizan para entender mejor esta nueva etapa entre la tecnología y el Derecho.

Para solventar de algún modo todos los términos y definiciones utilizados en el comercio electrónico, se ha permitido revisar la “Ley de Comercio Electrónico, Firmas Electrónicas y Mensajes de Datos del Ecuador” (Ley No. 2002-67), la cual en sus disposiciones generales en su artículo noveno menciona:

“Novena.- Glosario de Términos.- Para efectos de esta Ley, los siguientes términos serán entendidos conforme se definen en este artículo:

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

Red Electrónica de Información: Es un conjunto de equipos y sistemas de información interconectados electrónicamente.

Sistema de información: Es todo dispositivo físico o lógico utilizado para crear, generar, enviar, recibir, procesar, comunicar o almacenar, de cualquier forma, mensajes de datos.

Servicio Electrónico: Es toda actividad realizada a través de redes electrónicas de información.

Comercio Electrónico: Es toda transacción comercial realizada en parte o en su totalidad, a través de redes electrónicas de información.

Intimidad: El derecho a la intimidad previsto en la Constitución Política de la República, para efectos de esta Ley, comprende también el derecho a la privacidad, a la confidencialidad, a la reserva, al secreto sobre los datos proporcionados en cualquier relación con terceros, a la no divulgación de los datos personales y a no recibir información o mensajes no solicitados.

Datos personales: Son aquellos datos o información de carácter personal o íntimo, que son materia de protección en virtud de esta Ley.

Datos Personales Autorizados: Son aquellos datos personales que el titular ha accedido a entregar o proporcionar de forma voluntaria, para ser usados por la persona, organismo o entidad de registro que los solicita, solamente para el fin para el cual fueron recolectados, el mismo que debe constar expresamente señalado y ser aceptado por dicho titular.

Datos de creación: Son los elementos confidenciales básicos y necesarios para la creación de una firma electrónica.

Certificado electrónico de información: Es el mensaje de datos que contiene información de cualquier tipo.

Dispositivo electrónico: Instrumento físico o lógico utilizado independientemente para iniciar o responder mensajes de datos, sin intervención de una persona al momento de dicho inicio o respuesta.

Dispositivo de emisión: Instrumento físico o lógico utilizado por el emisor de un documento para crear mensajes de datos o una firma electrónica.

Dispositivo de comprobación: Instrumento físico o lógico utilizado para la validación y autenticación de mensajes de datos o firma electrónica.

Emisor: Persona que origina un mensaje de datos.

Destinatario: Persona a quien va dirigido el mensaje de datos.

Signatario: Es la persona que posee los datos de creación de la firma electrónica, quién, o en cuyo nombre, y con la debida autorización se consigna una firma electrónica.

Desmaterialización electrónica de documentos: Es la transformación de la información contenida en documentos físicos a mensajes de datos.

Quiebra técnica: Es la imposibilidad temporal o permanente de la entidad de certificación de información, que impide garantizar el cumplimiento de las obligaciones establecidas en esta Ley y su reglamento.

Factura electrónica: Conjunto de registros lógicos archivados en soportes susceptibles de ser leídos por equipos electrónicos de procesamiento de datos que documentan la transferencia de bienes y servicios, cumpliendo los requisitos exigidos por las Leyes Tributarias, Mercantiles y más normas y reglamentos vigentes.

Sellado de tiempo: Anotación electrónica firmada electrónicamente y agregada a un mensaje de datos en la que conste como mínimo la fecha, la hora y la identidad de la persona que efectúa la anotación.” (Ley de comercio electrónico, firmas electrónicas y mensaje de datos, 2009, pp. 85-87).

Como se puede examinar, en el anterior enunciado se destacan los términos técnicos con los que el Comercio Electrónico se maneja actualmente en el Ecuador. Los mismos términos los utilizan países como Argentina, Colombia, Perú, etc., pues casi son genéricos para el campo y la materia en la cual se realiza esta investigación. Cabe destacar que la utilización de estos términos no son únicos y exclusivos del comercio electrónico pero en gran medida caben para poder ayudar al usuario a desenvolverse en este campo.

1.1.2. Relación con el orden fiscal

El comercio electrónico se ha transformado en un atractivo campo en el mundo de los mercados tanto para empresarios, inversionistas y público en general, pues al ser el internet una fácil herramienta de acceso, también se ha convertido en un medio novedoso y alternativo para recibir réditos económicos e interesantes.

Como lo menciona Villanueva Meza(2009) el impacto que el avance de la tecnología ha producido dentro de los negocios con la utilización del internet, ha desarrollado al comercio electrónico de una manera acelerada. Esta herramienta es la nueva palanca con la que muchas corporaciones y empresas sean estas medianas o pequeñas hacen que su presencia sea notable en el mundo y los negocios globalizados.

Con este antecedente, alrededor del mundo, los países, las instituciones de carácter internacional y las instituciones de organizaciones gubernamentales y no gubernamentales, así como los especialistas en varias áreas y negocios independientes buscan diferentes convergencias de cómo este tipo de comercio afecta a la normativa legal vigente de cada estado y del mundo entero; por dicho motivo desde hace varios años atrás desde que el internet ha sido una prioridad en los negocios, los representantes de los mencionados se han reunido en conferencias, foros y congresos incluso de ámbito internacional con la finalidad de exponer una serie de interrogantes y a la vez de definir las diversas respuestas de orden jurídico, marco legal y definiciones que se plantean respecto del comercio electrónico sobre la imposición de tributos, y estos a la vez han producido directrices de orden internacional y recomendaciones para los problemas nacientes del comercio electrónico.

Toda forma de comercio siempre estará regulada por el Estado, pues a través del control de la rotación de mercancías y oferta de servicios se dinamiza la economía y se generan fuentes productivas de gran importancia. Es aquí que

el Estado como protector de la sociedad y garantista de justicia y equidad es encargado de suministrar determinados bienes y servicios que por algunas características peculiares no las puede hacer la empresa privada o persona particular alguna, o en su caso no serían suficientes para cubrir todas las necesidades, como por ejemplo la seguridad, la educación, la salud, seguridad social, policía, etc. Es por dicho motivo que se necesitan fuentes de financiamiento para cubrir estas necesidades.

El Estado entonces está en la obligación de determinar objetivos en este ámbito como son:

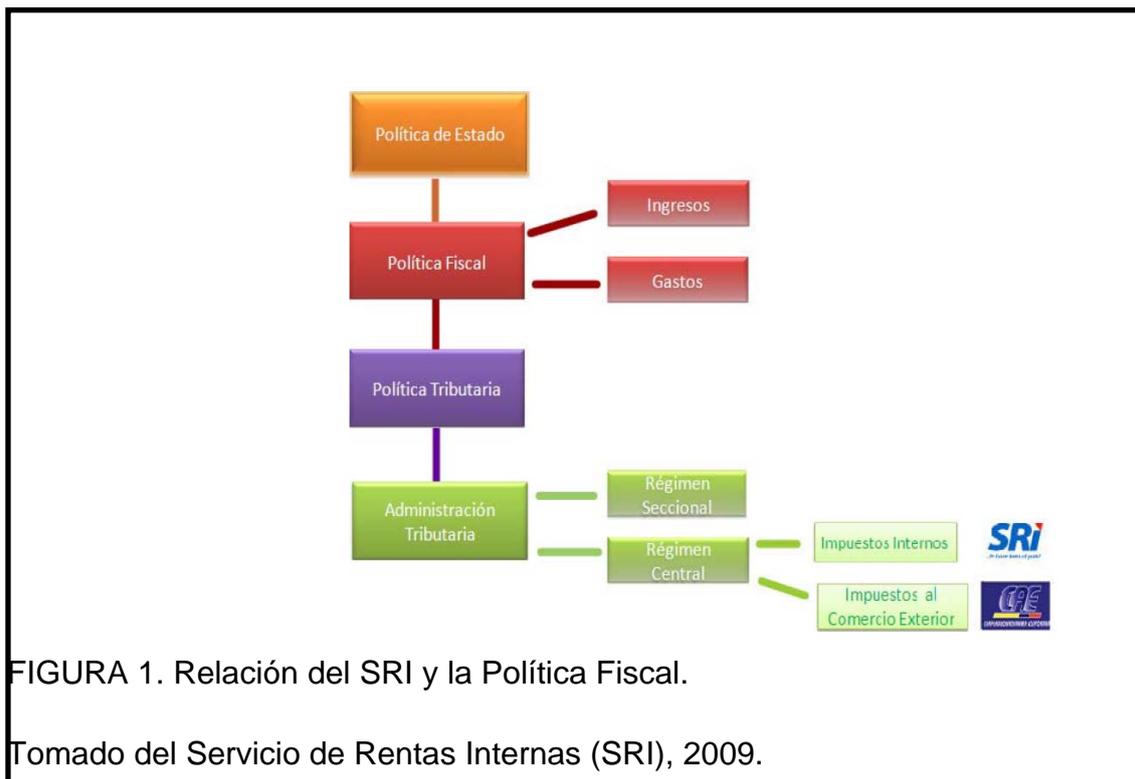
- a) Política Económica: Es la principal ruta de acceso al financiamiento de las necesidades que tiene la sociedad y que son provistas por el Estado, pues con esta política se garantiza la estabilidad económica, el desarrollo económico y la eficiente distribución de los recursos. Para cumplir dicho objetivo entonces se manejan directrices políticas en los siguientes ámbitos: 1.- Fiscal: el cual se refiere al eficiente manejo de los recursos públicos con una combinación eficiente de la generación de ingresos tributarios y los gastos gubernamentales. 2.- Monetaria: que es la acción que produce el Banco Central con el fin de normar la circulación monetaria, con este mecanismo se propende controlar el costo del dinero y el acceso disponible a créditos que se colocan en todos los sectores de la economía, a la vez enfrentar fenómenos económicos como son la inflación, estabilidad cambiaria, etc. 3.- Cambiaria: que es los criterios y lineamientos mediante los cuales se regula el comportamiento de la moneda nacional en relación de las monedas del exterior y el control del mercado cambiario como tal.
- b) El Presupuesto General del Estado: el cual constituye un instrumento de económico básico en el cual se expresan las decisiones y planificación de la política gubernamental con respecto a los ingreso y gastos que se van a tener en un año. Esta es sometida a aprobación de la Asamblea Nacional para un periodo determinado que en general ha sido el tiempo

de un año. Dentro de los ingresos que el Estado extrae de la economía estos pueden ser: petroleros, tributarios, superávit, y el endeudamiento. Por otro lado los gastos que representan al conjunto de desembolsos que realiza el Estado para cumplir que realiza el Estado y que buscan cumplir objetivos específicos y gastos que se clasifican en: Corrientes, De Capital y Pago de deuda.

- c) Política Fiscal: Es indispensable para el Estado tener una estructura de ingresos estables. Estos ingresos son principalmente conformados por los tributos, los mismos que ayudan a financiar los proyectos y actividades del Estado, La principal ventaja ante los ingresos de tipo petrolero es la sostenibilidad a mediano plazo pues estos no dependen de precios a nivel internacional.

Este antecedente determina que el Estado Ecuatoriano define la Política Tributaria, esta política es el conjunto de impuestos, tasas, contribuciones y procedimientos operativos, que debe cumplir la sociedad para financiar las actividades del Estado.

Las entidades que actúan como para contener la política tributaria se las denominan Administraciones Tributarias. Con todos estos antecedentes en el Ecuador existen tres instituciones que se encargan de las administraciones: a) El Servicio de Rentas Internas (SRI), que administra los impuestos internos; b) La Corporación Aduanera Ecuatoriana (CAE), que administra los impuestos del comercio exterior, y c) Los organismos del régimen seccional o llamados Municipios, que administran las tasas y contribuciones especiales. (Servicio de Rentas Internas, 2009)



El Estado así se encuentra en la obligación y necesidad de direccionar de mejor manera los tributos, aquellos que por las transacciones económicas se generan, pero esta nueva forma de negocios llamada comercio electrónico se encuentra en una encrucijada, pues no existen políticas modernas y actuales para la relación fiscal que produce este tipo de comercio.

Es así que la tributación y el comercio electrónico ha planteado un problema específico, pues muchas de las transacciones se hacen en un campo netamente internacional. Por aquello, en el ámbito tributario es necesario conocer donde se produce y lugar exacto del hecho imponible de la contratación electrónica, de aquello surge el sitio donde se produce la renta de dicha transacción y por supuesto nace la jurisdicción correspondiente del Estado, que es el llamado a cobrar el tributo, el fiscalizador de la transacción y proponer el mecanismo de recaudación para esta operación. (Córdova Arce, 2000).

El hecho que sea transacciones comerciales nos refieren a actividades económicas que van a ser reguladas por las leyes y normas internas de cada estado. Dentro de estas normas, una de las más importantes por lo ya expuesto, será toda la normativa tributaria impuesta para todo tipo de negocios que se hagan.

Se puede decir que, los tributos que el comercio electrónico genera son los mismos que el comercio tradicional posee, pues no existe diferencia alguna más que el medio y la entrega del producto, bien o servicio al usuario o consumidor final. (Oliver Cuello, 2009, p. 17)

Es así que el comercio electrónico con la política fiscal estaría íntimamente relacionado, pues el Estado regula toda actividad comercial incluso las que se hagan en la red. La imposición de tributos en el comercio es ineludible, es necesario y es obligatorio, trátase de negocios hechos por canales tradicionales como los hechos por el comercio en medios electrónicos. Los impuestos aquí referidos serán de carácter directo e indirecto que gravan transferencia de bienes de servicios, transferencia de información e incluso el material digital.

La regulación de los actos y negocios del comercio electrónico se deben definir con normas que afecten directa o indirectamente la naturaleza de la mercantilidad de lo que se vaya a negociar, así como extenderse a normas y disposiciones jurídicas que estén íntimamente relacionadas con estos actos, esto es, normas de carácter civil, comercial, propiedad intelectual, contrataciones, firmas electrónicas, derecho de privacidad de los datos personales, publicidad, e incluso irnos al campo penal cuando existan ciertas deformaciones del negocio como son el fraude, el dolo en los negocios, estafas, el abuso de confianza, etc. Todas estas referencias siempre deben estar conjugadas en armonía con la esencia que poseen las sociedades de la información en el mundo actual.

En el presente caso se debe considerar en un peldaño preferente a las normas tributarias, pues estas están encadenadas a la naturaleza de la transacción en general y por ende abarcan una serie de procesos que, de no ser controladas afectarían al campo fiscal delicadamente, arrastrando una serie de consecuencias en el campo de la recaudación de tributos.

1.2. Antecedentes e historia del internet y el Comercio Electrónico

El internet nació con la visión de permitir las comunicaciones entre varios individuos y por supuesto sus máquinas computadoras a través de una red que no solo sea sectorizada sino globalizada. (Hauben,R., 2004), Esta idea es el nacimiento de lo que conocemos actualmente como Internet.

El Internet se popularizó por el mundo, ingresando cada vez más a ser parte de las personas y las computadoras. Esta red surcó los países occidentales e hizo un ingreso destellante en los países en desarrollo. La red ha creado un avance estrepitoso al acceso de información y conocimientos importantes para la humanidad a través de esta plataforma.

La historia y origen del Internet se traslada a los años cincuenta, tiempo en el cual un proyecto llamado RAND proponía la posibilidad de interactuar y conectarse a través de una red de líneas largas, al estilo telefónico de aquellos años, el pionero en este desarrollo fue el ingeniero en sistemas Herbert Simón que tenía varios colaboradores en todo Estados Unidos desde Pensilvania hasta Santa Mónica – California

El primero de estos ingenieros en pensar en una red mundial fue J.C.R. Licklider, pues en un documento con fecha de enero de 1960 consta que su idea principal era la conexión de una red de banda ancha entre varios computadores u ordenadores para lograr líneas de comunicación, este modelo lo tomo de las bibliotecas que ya tenían un sistema similar, pero él quería llegar

más allá en la recepción y envío de la información , así como poderlo guardar y acceder a ello sencillamente (Licklider, 1960).

A raíz de esta idea surgió la red ARPANET, este proyecto estuvo a cargo de Robert W. Taylor, este ingeniero fue compañero de Licklider y juntos escribieron uno de los libros emblemáticos de la aparición del internet llamado "*The Computer as a Communications Device*".

La idea de ARPANET estaba enfocada en convertirse en la primera señal de lo que actualmente llamamos Internet, pues se convirtió en una herramienta útil y una clara muestra del desarrollo de la tecnología a la época. Es así que la según los registros del proyecto se pudieron comunicar la Universidad de California, y el Instituto de Investigaciones de Stanford el 21 noviembre del año 1969.

ARPANET creció e introduciéndose al público en general, su principal meta es que las personas comunes puedan acceder a la información académica o información investigativa.

Con el pasar del tiempo la *National Science Foundation* introduce una red con fines científico, académicos e investigativos llamada NSFNET, esta absorbió a ARPANET.

El increíble progreso y creación de nuevas redes que poseían acceso sin restricciones, se unieron luego a NSFNET, fueron la primera vista de lo que hoy en día conocemos como INTERNET. NSFNET tuvo un progreso impresionante, pues los datos arrojó para 1990, fue que estaban interconectados aproximadamente 100.000 servidores.

A la par en el Centro Europeo de Investigaciones Nucleares (CERN), se elaboró una nueva interfaz que más tarde se las conoce como las primeras páginas web. Estas tenían la finalidad de hacer más amigable el ambiente en el

que se trabajaba y a la vez hacer más fácil la comunicación con la comunidad de científicos europeos.

En el año de 1993, en los Estados Unidos, el joven Marc Andrés, el cual era estudiante aún a la época, escribió el primer código para elaborar un tipo de ventana exploradora pero que serviría para ver páginas web, este novedoso invento lo bautizó como el "*Mosaic*", un navegador que facilito el acceso a la *World Wide Web*.

Este nuevo código, fue elaborado con el fin de permitir estructurar a la información en forma lógica y todo esto que se evacue por medio de las redes. Ese intérprete sería conocido como *browser*. La interfaz gráfica iba estaba hecha para trabajar con mayor facilidad y con aquella, a raíz de esta experiencia el joven Andrés encabezó la creación del programa Netscape.

Con Netscape se evolucionó a la nueva forma de acceder a la red de redes y a raíz de esta aplicación crecieron más aplicaciones como medio de comunicación, que se han ido desarrollándose y convirtiéndose en lo que hoy todos conocemos y poseemos en nuestros computadores. (Aguar Perera y Farray Cuevas, 2003, pp. 301-309)

1.2.1. Breve desarrollo del Comercio Electrónico en el Mundo

El avance del comercio se incrementó en las dos últimas décadas a través de la aparición de la red de redes, el internet es y será el medio más adecuado para poder llegar a un mercado globalizado y actual mediante el cual se permite conseguir servicios y productos de toda clase. Al comercio electrónico también se le conoce con el *e-commerce* el cual crece de una manera desmesurada.

El comercio, siendo un medio generador de riqueza está íntimamente vinculado a la economía, pues toda sociedad posee economía, política y tecnología y por ende deben estar reguladas por el Derecho

Aquí cabe hacer la pregunta ¿qué es el comercio?; según lo define De Pina (1979, p.154) es la acción por medio de la cual se promueve al tráfico de productos de una manera legal y a la negociación de los títulos y papeles valores, todos estos pueden ser susceptibles de créditos.

Pues entonces el comercio es un acuerdo entre dos o más personas, por un lado los compradores que requieren el producto y por el otro los vendedores que poseen el producto, con una característica simple que se lo hace a través de la web o futuros medios tecnológicos. (Burgos y De-León, 2001, p. 3)

La interrelación natural y necesidad de sociabilización que poseen los seres humanos es la fortaleza de la aparición de las nuevas tecnologías, pues esta interacción en todos los campos sean estos sociales, culturales, no podían dejar atrás los económicos y de relaciones comerciales, por lo que conjugados han dado como resultado la aparición del comercio electrónico, en el cual no existen fronteras geográficas. (Ingresos on-line.com, 2012).

Un breve resumen histórico nos permitirá entender cómo se desarrollaron las formas de comercio y sus formas de pago, que más adelante han dado como resultado la evolución del comercio electrónico:

Aproximadamente en el año 9000 A.C. las conchas, hachas y la sal se intercambiaba por cosas, estas eran utilizadas a manera de dinero. Data del año 600 A.C. aparecieron las primera monedas que parecieron en Lidia, lo que hoy conocemos como Turquía, estas ya estaba hechas de una fusión de metales como fueron el oro y plata. En el año de 352 A.C. apareció por primera vez otra especie de pago, consistía en un papel, ese fue el origen del cheque. En 1215 Kublai Khan emperador mongol implemento los primeros billetes, el

cual permaneció durante mucho tiempo como la forma de pago general en el mundo entero hasta que en el año 1914, apareció el uso de unas tarjetas de plástico de la compañía General Petroleum con las cuales los empleados podían acceder a adquirir productos. Con esta tendencia en 1950 la compañía Diners Club puso en el mercado la primera tarjeta de crédito. Pero toda esta revolución ha avanzado hasta que en el año 1969 apareció la Red Arpanet, la cual dio origen a la WWW (World Wide Web) siendo el canal mediante el cual se desarrolló el comercio a una nueva escala, con esta tendencia en el año 1998 nace Pay Pal, el cual de ser una idea de poder captar pagos y recursos se ha convertido en la manera más confiable y rápida de proceder a hacer pagos en línea. Para el año 2010 el 18% del comercio electrónico mundial se lo realizó a través de PayPal con 98 millones de cuentas y presencia en 190 países. A través de la red en la actualidad es posible comprar una infinidad de productos y servicios con lo que se provee que el comercio y pago electrónico sea la principal forma de adquisición. El comercio se ha revolucionado en 360 grados convirtiendo en un mercado atractivo y nuevo, además que es la vía más rápida y accesible que poseen actualmente las corporaciones y compañías, con lo cual se desarrollan y potencian sus negocios, con valores agregados adicionales como el pago desde cualquier herramienta electrónica sean estos celulares, tablets, televisión inteligente y algunos medios más que se desarrollaran con el pasar del tiempo. (Moral, 2011)

La empresa pionera en el comercio electrónico fue la afamada *Amazon.com*, la cual empezó como una librería on-line. Su creador Jeff Bezos no tenía idea del potencial que surgiría de la creación de una página de ventas tan popular y con aquella cambiando para siempre el concepto de comercio en internet. Fue entonces que en año de 1994 abrió sus puertas la primera tienda on-line del mundo y en tan solo un par de años obtuvo un promedio de ventas de 16 millones de dólares. (Alonso Conde, 2004, p. 12)

A raíz de *Amazon.com* han venido surgiendo una serie de páginas que ofrecen todo tipo de productos, servicios, ofertas que van desde el campo digital hasta el físico.

En países en desarrollo, las empresas medianas y pequeñas ven un potencial enorme al buscar esta nueva forma de comercio a través del internet, pues pueden llegar a un público masivo, invirtiendo poco y con un alcance globalizado.

Según Ingresos on-line.com (2012), menciona que el comercio electrónico en el mundo ha alcanzado metas inimaginables, claro ejemplo lo muestra a Estados Unidos y sus ventas a través de los medios electrónicos (solo por este medio genera el 4.6% de las ventas del país), que alcanza USD\$48.200 millones de dólares. Este estudio fue hecho por USCENSUS del Departamento de Comercio de este país. Cabe mencionar que las ventas totales alcanzaron los USD\$1'053000 millones de dólares.

Entonces, tomando como muestra los Estados Unidos, un gran movimiento de capitales se está produciendo en el mundo entero debido al comercio electrónico, en el anterior párrafo podemos visualizar cifras impresionantes sobre las ventas de productos hechos por este medio, cabe entonces preguntar si todas estas transacciones se encontrarían gravadas pues el impacto de los recaudos administrativos tributarios sería extraordinario al momento de cotejar.

1.2.2. Análisis del desarrollo del Comercio Electrónico en el Ecuador

Existe un crecimiento enorme en el uso del comercio electrónico en el planeta entero, no siendo la excepción el Ecuador, que también ha sido partícipe de esta difusión y está siendo actor importante en el movimiento comercial electrónico global.

El mercado ecuatoriano en este momento ofrece una serie de servicios en línea, como ejemplo solo miremos las transacciones que se realizan en pasajes aéreos, hoteles, servicios bancarios, recargas de celular, etc., mercado que se multiplica cada día más con la ayuda del internet y llegando cada vez más directamente al consumidor evitando los intermediarios del mercado. (Amenestudio.net, 2012).

Como lo menciona el blog Blackbox.ec (2011), el Ecuador está produciendo material comercializable en el comercio electrónico como son:

- . Productos, servicios y material tangible.
- . Productos, servicios y material intangible.

En el primer caso son productos, servicios y material que utiliza la plataforma web (conocida como ventas *online*) para comercializar sus productos pero que de todas formas llega al consumidor tangible o físicamente, (por ejemplo ropa, celulares, computadoras, comida, accesorios, boletos, etc.) lo cual es requerido por el consumidor, satisfaciendo una necesidad personal. Casi todas las empresas ecuatorianas ofrecen esta línea de comercialización.

En el segundo caso son productos, servicios y material que utiliza la plataforma web (y que también son ventas *online*) pero que comercializan sus productos de carácter electrónico como los programas de computadores, juegos virtuales o simplemente material de entretenimiento. Estos no son físicos y solo se pueden utilizar virtualmente.

Con todos estos antecedentes en el Ecuador se desarrolló la “Ley de Comercio Electrónico, Firmas Electrónicas y Mensajes de Datos”, la misma fue publicada en el Registro Oficial 557 del 17 de abril del 2002; y posteriormente a la ley se emitió su reglamento en el Registro Oficial 735 del 31 de diciembre del 2002. Esta ley regula a lo concerniente a los mensajes de datos, la firma electrónica, los servicios de certificación, la contratación electrónica y la

prestación de servicios incluidos el comercio electrónico. Con todos estos elementos el Estado, en especial las Administraciones Tributarias, pueden utilizar la ley para la determinación y aplicación de tributos, siempre y cuando cuente con la aceptación de los particulares, pues como lo menciona el Transitoria Tercera de la mencionada ley, habla de la adhesión voluntaria a la utilización de mensajes de datos o firmas electrónicas, por dicho motivo la administración tributaria queda indefensa a la obligatoriedad y exigencia a los contribuyentes que utilicen la ley expresa.

Una de las problemáticas es que no existe norma específica y especializada en materia de tributos de comercio electrónico, por lo que ante los ojos de la administración tributaria y siendo la única ley la que habla de sobre este tema.

Por otro lado se instaura en la Ley el principio de confidencialidad y de reserva, para lo cual se prevé que el titular quien elabora, transfiere y utiliza las bases de datos sea quien autorice y consienta el acceso a estas, pues el derecho de privacidad, intimidad y confidencialidad están garantizados en la Constitución, norma suprema que nunca puede ser violada. Al tener acceso a estos datos la autoridad tributaria de algún modo podrá tener información mediante la cual los tributos sean determinados. (Asorey R. O., 2005, pp. 51-52)

Es así que el comercio electrónico va entrando cada vez más a la disposición del público ecuatoriano y por ende se debe realizar varios cambios legislativos con respecto al tema que es de actualidad mundial y evolución en el Ecuador. El país está dando pasos agigantados en cuanto a la regulación de la nueva era tecnológica y específicamente a la promoción que de los comercios en la red se refiere, por ello es importante que las transacciones comerciales y las comunicaciones sean lo más seguras tanto tecnológica como jurídicamente hablando.

1.3. La importancia del Comercio Electrónico

El comercio electrónico radica en una serie de actuaciones de comercio, ventas, gestión de clientes, gestión de cartera, gestión logística, etc., todos estos elementos se encuentran enlazados para que exista un intercambio de bienes, productos, servicios, tangibles e intangibles y por ende captación de dinero y negocios a través de la red, entre personas sean naturales o jurídicas que se encuentren en diferentes puntos geográficos e impedimentos físicos, pero que se perfeccionan con pagos electrónicos.

En un mundo globalizado el comercio electrónico se ha transformado en una catapulta mediante el cual, el mundo de los negocios ha despegado de una manera vertiginosa pues la apertura al acceso al Internet ha facilitado esto. Pero existen ciertas consideraciones que se deben tomar en cuenta para el consumidor, pues de estas depende la importancia que la sociedad le otorgue a este tipo de comercio. Aquí pues nace el análisis de la distinción entre los actores del negocio, si estos son empresas entre sí (B2B), si son meramente comercialización entre individuos particulares (C2C) o la comercialización se la realiza entre la empresa y los particulares (B2C). Tomando en cuenta estas características, se añaden otros elementos como si el negocio es virtual o el negocio es físico. (Rozalén, 2012)

Las ventajas que aparentemente son visibles en los negocios electrónicos o virtuales permiten la interacción entre empresas y personas con una expansión de mercado globalizada, pero los individuos involucrados en este tipo de negocios, muchas veces ignoran que existen vínculos contractuales que están reguladas de una u otra forma con un marco legal vigente en alguno de los Estados en el que se realice la transacción.

Como lo menciona Gariboldi (1999, p. 22), todo lo referente al comercio electrónico, ha hecho que las empresas y los usuarios de todo el mundo puedan acceder a la comercialización de productos, pero ellos muchas veces

ignoran que marco legal regula estas transacciones y por ende desconocen las obligaciones y derechos contractuales que generan

Es por tal motivo que en un mundo globalizado en el cual se han traspasado las fronteras a través de la red, se puede llegar a muchos lugares del mundo tanto con productos, servicios, material digital o incluso cualquier transacción bancaria, comercial, impositiva, etc. Hoy en día los potenciales clientes tienen acceso a una infinidad de opciones en cuanto a transacciones comerciales se trata.

En contexto, el comercio electrónico es la catapulta que impulsa a los negocios actualmente, mediante este sistema se están desarrollando las operaciones mercantiles, acuerdos, y operaciones comerciales entre los individuos, con la mayor facilidad y ventaja que son negocios hechos incluso desde la comodidad de la casa, dejando a un lado la necesidad del traslado físico de los participantes en el acto mercantil. Los negocios e iniciativas empresariales han tenido un alza en la nueva era, y tienen en Internet su principal fuente de ventas. (López y Lobato Gómez, 2006, pp. 161,162).

Por lo mencionado cabe destacar que el comercio electrónico es una importante palanca de crecimiento, superación para la pequeña y mediana industria, desarrollo de mercados y aumento de nivel de vida de sus participantes, con un objetivo de desarrollo legislativo de los Estados en el tema.

1.3.1 Comercio Electrónico en cifras en Ecuador

“Ecuador tiene 5,4 millones de usuarios de Internet o un 38% de su población total; 4,7 millones de usuarios de Facebook; y otros, 3 millones de twitter y ocupa el octavo lugar del ranking de comercio electrónico en Latinoamérica. Ello dentro de un mercado que en 2011 movió \$47 mil millones.”(Diario Hoy, 2012)

El país no cuenta con una verdadera estadística real sobre las transacciones comerciales que se hacen en línea, es por dicho motivo que se expone algunas cifras generales:

TABLA 1. Acceso a internet en el Ecuador

CIENCIA Y TECNOLOGÍA ACCESO A INTERNET Valores absolutos	
Indicador	ACCESO A INTERNET Ámbito: Nacional (En valores absolutos)
SI TIENE 2008	242.816,25
NO TIENE 2008	3.203.467,00
SI TIENE 2009	268.557,00
NO TIENE 2009	3.240.404,00
SI TIENE 2010	425.671,00
NO TIENE 2010	3.195.797,00
NO TIENE 2011	3.221.050,14
SI TIENE 2011	653.232,87

Tomado de Ecuador en Cifras.com (2012)

Notamos considerablemente que en Ecuador la tendencia al acceso de Internet se ha visto triplicado en los últimos cuatro años, a pesar de considerar cifras desde el año 2008 hasta la fecha, se estima que la tendencia varía de la misma manera para los próximos años.

El comercio interno local y por ende páginas web dirigidas a la comercialización de bienes de todo tipo en el país (mercadolibre.com, espapayas.com, etc.) se encuentran dirigidos solo a ciertos artículos como son equipos electrónicos (ipad's, computadoras, celulares, etc.), por otro lado se ofertan servicios pero de una manera muy escasa. La tendencia también varía conforme lo señala la capacidad de compra y si el usuario tiene acceso a una tarjeta de crédito internacional pues con aquella puede comprar en portales como *Ebay.com*, *amazon.com*, etc., que las mismas pueden dar la opción de importar lo que se adquiere a través de casilleros físicos en diferentes ciudades

del mundo para luego llegar finalmente al usuario que las adquirió. (Altawebs.com, 2001).

En el caso del Ecuador, a pesar de no existir estudios fiables del movimientos comerciales electrónicos se estima que USD\$ 4000 millones en transacciones que se realizaron por medios electrónicos en el año 2011. Según lo confirma emprendedor.ec (2012), una de las dificultades para que se desarrolle este medio de comercio es que en el país el servicio de internet es deficiente al cubrir apenas con un 44.9% de la población.

Por lo mencionado cabe señalar que los habitantes de Ecuador, ya participan directa o indirectamente del comercio electrónico. Para los negocios que se abren a la ventana de la era informática en nuestro país les está resultando difícil la determinación de un medio de pago de estas transacciones y la manera de enviar eficazmente el producto a los diferentes destinos si es el caso de un producto tangible.

A pesar de que existen pocas referencias e indicadores del avance del comercio electrónico en nuestro país, el “Instituto Latinoamericano de Comercio electrónico”, entidad sin fines de lucro que apoya los estudios de la economía digital, ha podido realizar un estudio comparativo del crecimiento del comercio electrónico y los mercados por internet en América Latina, comparando ciertos factores que intervienen en el negocio tecnológico y acceso a la información de una manera relevante.

TABLA 2. Indicadores del comercio electrónico en el Ecuador y su comparación con los otros países de Latinoamérica.

PAÍS	TARJ. CRÉDITO	TARJ. DÉBITO	CAJ. AUTOM (UNIDADES)	ÍNDICE SIST. BANCARIO	BANDA ANCHA MÓVIL	E-COMPRADORES	COMPRAS POR INTERNET	ÍNDICE ADOPCIÓN TECNOLÓGICA	PA GADORES DE IMPUESTOS ONLINE	GRANDES RETAILERS ONLINE	ÍNDICE POTENCIA OFERTA	ÍNDICE E-READINESS
ARGENTINA	40,8%	40,7%	15.000	0,34	3,32%	3,48%	875	0,32	0	2	0,09	0,46
BOLIVIA	2,2%	12,7%	908	0,04	0,32%	1,50%	44	0,20	0	0	0,00	0,17
BRASIL	71,2%	123,0%	174.255	0,97	4,27%	9,73%	13.230	0,61	0	10	0,33	0,95
CHILE	53,2%	48,0%	7.562	0,70	3,41%	7,02%	1.028	0,55	131.974	6	1,06	0,63
COLOMBIA	16,6%	33,0%	9.274	0,20	1,85%	4,02%	435	0,20	0	1	0,07	0,36
REP. DOMINICANA	16,7%	30,8%	2.000	0,17	1,38%	4,16%	209	0,34	0	0	0,00	0,31
ECUADOR	14,2%	19,7%	1.340	0,13	0,60%	2,50%	71	0,15	0	0	0,00	0,26
GUATEMALA	8,6%	12,5%	1.254	0,09	0,76%	2,02%	77	0,21	0	1	0,06	0,25
HONDURAS	8,1%	11,6%	735	0,10	0,70%	1,99%	28	0,20	0	1	0,06	0,25
MÉXICO	10,8%	53,0%	39.856	0,20	0,99%	4,30%	2.625	0,31	418.972	11	0,22	0,53
NICARAGUA	10,8%	12,3%	568	0,10	0,35%	1,79%	12	0,15	0	1	0,06	0,20
PANAMÁ	15,7%	56,5%	944	0,62	1,52%	2,94%	102	0,26	0	0	0,00	0,43
PERÚ	16,1%	46,9%	3.763	0,22	0,53%	3,14%	276	0,20	34.049	1	0,13	0,34
PUERTO RICO	33,8%	42,5%	1.478	0,42	4,91%	3,30%	588	0,59	0	0	0,00	0,50
PARAGUAY	12,2%	11,7%	526	0,14	0,61%	2,04%	38	0,24	0	0	0,00	0,27
EL SALVADOR	7,2%	14,9%	694	0,10	0,80%	2,04%	46	0,33	0	1	0,06	0,30
URUGUAY	51,5%	43,9%	1.985	0,50	4,85%	5,12%	82	0,36	0	0	0,00	0,48
VENEZUELA	24,5%	51,0%	15.124	0,34	0,86%	5,16%	906	0,34	0	0	0,00	0,45
AMÉRICA LATINA	37,6%	69,6%	277.266	0,51	2,50%	5,90%	21.775	0,41			0,22	0,62
ESPAÑA	95,4%	67,0%	61.374	1,00	11,30%	16,01%	8.400	1,00	5.630.896	-	1,00	1,00
EE.UU.	187,8%	165,1%	500.000	2,14	14,59%	74,00%	146.420	2,25	98.000.000	-	2,25	2,12

Tomado del “Observatorio y Centro de Estudios de la Economía Digital del Instituto Latinoamericano de Comercio Electrónico” (2012).

Como se puede observar Ecuador está aún muy por debajo de las expectativas tecnológicas en cuanto a la utilización del 100% de canales electrónicos de negocios, pero cabe destacar que estamos yendo en un camino acelerado, es por aquello la importancia de estudios en cuanto a las afectaciones del comercio electrónico tiene en nuestras vidas.

Por otro lado revisamos el estudio de América Economía presentado por la Cámara de Comercio de Guayaquil (2012), y mencionado por Ronquillo (2012) en el cual se destaca lo siguiente:

El crecimiento económico que están enfrentando los países de América Latina, es claro ejemplo de lo que el comercio electrónico está consiguiendo, entre los datos que ofrece este estudio se visualiza que los ingresos totales por venta de comercio electrónico a consumidores (B2B) alcanzan la cifra espectacular de USD\$ \$21.775 millones en América Latina, consiguiendo así el doble en el año 2011 con una cifra de USD\$43.231 millones de dólares, esto representa un

crecimiento del 98,53% en tan solo dos años. Con estas expectativas se espera que para el año 2013 se llegue a los USD\$ 70000 millones de dólares.

Además en este estudio se puede notar el crecimiento dimensional que ha tenido el B2C (del negocio al consumidor) en los países de América latina, pues del total de ventas de un país se está deshaciendo la figura del intermediario gracias al comercio electrónico, destacándose de la siguiente manera:

TABLA 3. Porcentaje de ventas en los países de América Latina, con respecto a la modalidad “del negocio al consumidor” B2C

DEL TOTAL DE INGRESO B2C		
Business-to-Costumer (del negocio al consumidor)		
Brasil		59,10%
México		14,20%
Argentina		6,20%
Chile		3,50%
Venezuela		3,30%
Colombia		2,30%
Perú		1,40%

Con el anterior antecedente se observa que esta fiebre mundial llamada comercio electrónico se está adentrando más y más a los países latinoamericanos, a pesar que el estudio no nombra a Ecuador, se puede observar países vecino como Colombia y Perú que están con cifras realmente interesantes en este campo, destacando que nuestro país en poco tiempo aparecerá en estudios próximos si las tendencias siguen de la misma manera.

1.4. El nexo jurídico para determinar la jurisdicción tributaria en Comercio Electrónico

En un mundo globalizado como el nuestro, se ha alcanzado un desarrollo y avance en los procesos del comercio internacional. Tómese en cuenta que muchos negocios se realizan con la ayuda de una poderosa herramienta llamada internet, parte fundamental de la sociedad de la información. Esto ha contribuido al auge de la utilización de la red de redes y hacer formas modernas de hacer acuerdos comerciales. Pero este avance acelerado del comercio electrónico está dejando atrás las legislaciones y regulaciones jurídicas y en consecuencia producen varios vacíos legales que afectan a la sociedad en conjunto.

Por tal motivo se debe determinar el nexo con las que se coadyuvan todas las transacciones del comercio electrónico y el tributo en sí, siendo elementos esenciales en la recaudación fiscal de cualquier estado.

1.4.1. El tributo y la relación jurídica con las transacciones en Comercio Electrónico

Los negocios hechos por medios electrónicos se han tornado en una manera sencilla y rápida de completar negociaciones e intercambio de bienes y servicios tangibles y digitales incluso sin la necesidad física de los actores o intermediarios del perfeccionamiento del negocio.

Pero en virtud de la creación de este nuevo medio de negocios y comercio, nacen también otras interrogantes que ponen a trabajar a instituciones y expertos en materia tributaria, pues el comercio electrónico es similar al comercio tradicional, sin existir diferencias sustanciales pues de la misma forma se adquiere un producto y se lo paga. Aquí cabe preguntarnos si ¿el hecho generador difiere de las transacciones electrónicas a las transacciones

tradicionales como para requerir nuevos sistemas de tributación? (Nuñez A. S., 2001, pp. 75-77).

Existen detractores de la tesis que el comercio electrónico sea gravado de similar forma con los mismos lineamientos, sistemas y legislaciones que se hace con el comercio común y corriente, pues se considera que existen elementos muy diferentes y principios que deberían ser analizados e incluso actualizados a las tendencias modernas que conlleva los negocios por medios electrónicos e internet. El Derecho Tributario está en constante cambio debido a las nuevas tecnologías, pero en esencia se debe destacar que no son diferentes las maneras en las que se comercia, pero si las formas de tributar. (Albán Zambonino, 2003, p. 65).

Como se lo menciono anteriormente con el desarrollo del comercio electrónico en Ecuador, no se han dictado normas tributarias, fiscales específicas para el caso, por lo que se deben seguir aplicando las normas existentes adecuándolas de alguna manera. Tómese en cuenta que lo más delicado es la situación mundial, y la problemática de la aplicabilidad de las normas impositivas a nivel internacional, pues el comercio electrónico local puede ser manejado aunque muy poco controlado en la actualidad.

Uno de los aspectos en este estudio es la determinación de la potestad tributaria, en base a un establecimiento permanente de los contribuyentes. Al llegar a ser el internet un instrumento por medio el cual existe una relación interactiva de personas tanto naturales y jurídicas alrededor del mundo, desarrollándose la sociedad de la información, y a través de esta herramienta se ha llegado a producir, ya no solo el intercambio de cartas o mensajes, sino también la evolución de las transacciones comerciales y sus consecuencias derivadas de éstas. Sin embargo la noción de tiempo y espacio en el internet no hace posible fijar muchas veces al sujeto pasivo de la imposición tributaria, pues como primera problemática es la determinación del lugar, el sujeto y la jurisdicción que se aplicará al momento de que el poder estatal haga efectivo

su derecho de recaudar impuestos de estas actividades comerciales (Albán Zambonino, 2003, pp. 14,15). Por ejemplo, si el comprador de un determinado producto se encuentra en Quito, Ecuador y el vendedor de dicho producto se encuentra en Buenos Aires, Argentina, y el servidor del sitio web a través del cual se está desarrollando esta transacción comercial se encuentra en California, Estados Unidos de América, entonces ¿a cuál jurisdicción correspondería aplicar el tributo y en qué momento se produce el hecho generador? En este momento se desvanece el principio de fiscalidad internacional sobre el establecimiento permanente, resultando inadecuada, antigua, obsoleta toda clase de fiscalidad en base a la potestad tributaria de cada uno de los Estados y su soberanía al aplicar dicha potestad.

La preocupación antes planteada surge a raíz de la utilización de las tecnologías y uso de las herramientas electrónicas en las actividades comerciales y por ende esta problemática está siendo objeto de especial atención por las Administraciones Tributarias del mundo entero, tanto por las consecuencias de no tributar, defraudar al fisco, cuestionamientos de quién es el llamado a tributar y quién es llamado a recaudar. Otro de los puntos graves es que las mismas autoridades tributarias no se han preparado para enfrentar el reto del comercio en la globalización y solo se han centrado en el comercio tradicional dejando a un lado este importante canal de negocios que se está desarrollando constantemente. De todo esto nace la necesidad de replantear los actuales regímenes impositivos de forma que la tributación del comercio desarrollado por vía electrónica se distribuya entre los Estados en función de criterios objetivos que tengan en cuenta la realidad de donde se desarrolla el comercio y pudiendo impedir la barrera de eludir la presión fiscal nula o la más baja. (Ramirez Gomez, 2009)

En países desarrollados ya se trabaja con regulaciones y propuestas eficaces para que las transacciones sean reguladas de una manera novedosa o parecida a una transacción física que se realiza comúnmente, pues observamos que las figuras impositivas en las cuales caen este tipo de

negocios están siendo afectadas al no poseer las regulaciones y controles adecuadas para las Administraciones Tributarias del mundo entero.

CAPÍTULO II

2. ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DEL DOMICILIO FISCAL, Y LOS ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES DEL COMERCIO ELECTRÓNICO

2.1. Análisis de la potestad tributaria con respecto a la soberanía fiscal Soberanía Fiscal

La soberanía se define al poder y facultad que posee cada Estado de ejercer el poder sobre su territorio, su población y sistema de gobierno. Conforme lo menciona la Constitución de la República del Ecuador, el país “es un Estado constitucional de derechos y justicia, social, democrático, soberano, (...). La soberanía radica en el pueblo, cuya voluntad es el fundamento de la autoridad, y se ejerce a través de los órganos del poder público y de las formas de participación directa previstas en la Constitución”. (Constitución de la República del Ecuador, 2009, pp. 2,3).

Por otro lado se menciona que la palabra fiscal proviene “del latín *fiscalis*, este es un adjetivo que hace referencia a lo vinculado al fisco (el tesoro público o el grupo de las entidades públicas dedicadas a recaudar impuestos).” (Definiciones de, 2008).

La soberanía en temas tributarios entonces se la define como que el Estado es la fuente del Derecho Tributario, pues es creador y posee potestad ante lo constituido por él. (Queralt, J. 2006, p. 567)

Como se ha podido observar y concluir, el Estado es entonces el llamado a la recaudación de impuestos a través de una administración tributaria, que en el caso del Ecuador es el Servicio de Rentas Internas (SRI), es un organismo de carácter autónomo y con funciones técnicas, la cual es responsable de hacer la

recaudación de tributos que por Ley han sido creados y que estén vigentes en la fecha de aplicación y exigibilidad.

Es el poder de tomar decisiones soberanas y autónomas sobre que impuestos, tasas o contribuciones crear y sus formas de recaudación, siempre con norma legal vigente y con administración del Estado.

Se debe tomar en cuenta que la soberanía fiscal tiene dos ámbitos un interno como un externo.

“El concepto de soberanía fiscal en el plano interno se manifiesta en la relación entre el Estado y los ciudadanos-contribuyentes quienes son aquellos que finalmente deben someterse al examen. En el plano externo, el centro de análisis se sitúa en el proceso de interrelación entre Estados soberanos. Esta soberanía se manifiesta en el poder de cada uno de dichos Estados para diseñar e implementar su propia política tributaria con la aparición de interrelaciones o conflictos entre los objetivos tributarios de los distintos Estados.” (Origgi, 2003, p. 115).

Con los antecedentes antes mencionados, se define a la soberanía fiscal como el “poder del Estado (de residencia o de fuente) de someter a imposición los supuestos de obtención de rentas.” (Vallvé, Roccatagliata, y Valente, 2000, p. 105).

La soberanía fiscal es ese poder del Estado y su relación interna entre los contribuyentes y la administración tributaria, como su relación externa de la Administración tributaria de un Estado con sus similares de otros estados.

Potestad Tributaria

Partiendo de la soberanía fiscal se desprende una definición de la potestad tributaria, mecanismo mediante el cual el Estado tiene la posibilidad jurídica de establecer tributos y su exigibilidad al momento de recaudación.

Como lo menciona Andrade(2005): El estado posee un poder embestido, el cual utiliza para la creación de leyes, entre estas están los de orden y carácter tributario, definiendo así mismo a través de ellas los hechos imponible que perfeccionan la obligación fiscal. Es así que todo lo relacionado con la tributación de un estado es y será creada por ley, afectando al sujeto activo y a los sujetos pasivos de la imposición fiscal.

Albán Zambonino, menciona a Héctor Villegas, el cual define a la potestad tributaria como la fuerza del Estado para crear tributos, modificarlo se incluso suprimirlos. Una vez creados, exhortan a las personas miembros del mencionado estado al cumplimiento de pagos de los hechos que causen tributos e incluso la capacidad de exigencia por parte de la administración tributaria, cuando estas personas generan rentas o patrimonios con el fin de repartirlos a la ciudadanía observando las necesidades de la población a través de las actividades de carácter social. (Albán Zambonino, 2003, p. 20).

Pero como se ha revisado, las definiciones tanto de soberanía fiscal, como de potestad tributaria muchas veces son susceptibles de confusión, pues se debe tener en cuenta que la soberanía da la capacidad de establecer tributos.

Por lo tanto el Estado ejerce su soberanía al crear tributos necesarios para su territorio, en cambio el poder que tiene el Estado de exigir la recaudación de los tributos creados se los considerará potestad.

Adicionalmente se debe considerar que la normativa vigente en el Ecuador no es ilimitada, pues existen límites políticos y jurídicos a su ejercicio, tanto por la división constitucional de los órganos del poder público, esto es la Función Ejecutiva, la Función Legislativa, la Función Judicial y la recientemente creada la Función de Transparencia y Control Social; estas condicionan y regulan la actuación y por otro lado los mismos límites del propio sistema jurídico tanto los que gobiernan sobre la materia magna o constitucional y al de las políticas del régimen tributario.

Para la presente tesis, la soberanía fiscal y potestad tributaria tiende a analizar el lugar que surge el hecho imponible, y el lugar de tributación, pues es de destacarse que en el comercio electrónico, la movilidad de los sujetos (tanto activo como pasivo de la tributación), el domicilio de estos poseen y la residencia es de difícil determinación, pues pueden encontrarse en diferentes lugares del mundo; además que no se podrá establecer el lugar de obtención de la renta, anonimato de mismos sujetos e incluso una manipulación de los valores de las transacciones que no podrían determinar el valor exacto y real del hecho generador de los tributos a cancelar por este concepto. Todos estos elementos han creado mucha dificultad a las administraciones tributarias del mundo entero. Las mismas deben analizar estos factores, pues la falta de control en el comercio vía internet y la posibilidad de que un negocio goce de cierto anonimato fiscal y geográfico ponen en riesgo a la eficaz recaudación de tributos.

Adentrando más aún a una realidad local, en cierto sentido es más accesible el control de los sujetos que intervengan en el comercio electrónico en un mismo Estado, pues de todas maneras si no tributaran aventajándose de las nuevas Tecnologías de la Información, corren el riesgo de una determinación tributaria, acto administrativo que como Estado tiene el poder de sancionar por la falta de cumplimiento.

La dificultad más grande surge cuando los sujetos participantes en una transacción de carácter comercial electrónica no se encuentran en un mismo Estado, por lo cual ponen en riesgo los siguientes principios:

a) Principio de territorialidad el cual dispone que se debe gravar las rentas que las personas estas sean naturales o jurídicas produzcan dentro del territorio del Estado, ya sea nacional, residente o no residente. (Fernández,L.O., 2006)

b) Principio de renta mundial, en cambio se debe gravar todas las rentas que las personas estas sean naturales o jurídicas las hayan obtenido en un Estado distinto, ya sean producidas por los residentes o nacionales. (Yáñez, 2010).

Por lo expuesto es necesario explicar que constituye el domicilio, su diferencia con la residencia y establecimiento permanente para así determinar un lugar de origen de la transacción del comercio electrónico, contando con un factor adicional que es el lugar de consumo, uso y goce de lo adquirido a través del medio electrónico.

2.2. El domicilio

El Código Civil Ecuatoriano, define al domicilio de la siguiente manera: “Art. 45.- El domicilio consiste en la residencia, acompañada, real o presuntivamente, del ánimo de permanecer en ella” (Código Civil, 2009,p. 52).

Este concepto acoge la doctrina clásica imperante mediante la cual existe un nexo directo entre el elemento material y el elemento intencional. (Albán Zambonino, 2003, p. 36).

Por otro lado el Domicilio Tributario en cuanto a las personas naturales la ley indica lo siguiente:

“Art. 59.- Domicilio de las personas naturales.- Para todos los efectos tributarios, se tendrá como domicilio de las personas naturales, el lugar de su residencia habitual o donde ejerzan sus actividades económicas; aquel donde se encuentren sus bienes, o se produzca el hecho generador.” (Código Orgánico Tributario, 2009, p. 21).

Este componente llamado domicilio es fundamental en la tributación, pues cada persona que forma parte de un Estado se encuentra vinculada a través de este elemento directamente con el tributo. Este vínculo le da la característica de

contribuyente y de su posición geográfica registrada se desprende la jurisdicción competente.

El domicilio da un carácter de seguridad jurídica y eficacia en la aplicación y cobro de tributos a los contribuyentes a través de la localización física de los obligados tributarios, que además sería el lugar donde se los notifica a los obligados con cualquier acto administrativo que puedan afectarles. (Peláez, 2007, p. 127).

En la actualidad y considerando que el ámbito jurídico tributario es un derecho cambiante y moderno, se debe aclarar que la definición de domicilio civil no necesariamente alcanza a la de domicilio en temas tributarios, y menos aun cuando de comercio electrónico se habla. He aquí la problemática planteada pues el domicilio tributario define el lugar en el que se notificará al obligado tributario con notificaciones, requerimientos y demás actos administrativos, definiendo sus deberes y obligaciones, que puede ser o no el mismo domicilio civil. Con este antecedente se fija el domicilio que para efecto de la materia tributaria sería el lugar sobre el cual se fija la competencia y jurisdicción del órgano judicial en materia tributaria.

El domicilio es una institución que nace del Código Civil, y que se transforma en una nueva concepción en la materia tributaria. Este atributo que califica a las personas y que es inalienable a aquellas, al grado de que no se concibe persona sin domicilio, constituyendo un dato relevante pues que para cualquier efecto jurídico es necesario conocer este particular y con aquellos se determina la competencia de la autoridad y esta última que puede actuar sus poderes respecto a la persona. El domicilio fiscal entonces “tiene como función identificar y ubicar a los sujetos pasivos en los procedimientos de gestión tributaria, modulando las relaciones entre la Administración y la entidad. (...)”. (Chico de la Cámara, 2003, p. 28).

De lo expuesto entonces se deduce que una persona (sea esta natural o jurídica) debe poseer un domicilio para el desempeño de sus deberes y obligaciones tributarias; este no necesariamente tiene que ser el domicilio civil, pues como se explicó en un inicio de esta sección, en materia civil el domicilio tiene un carácter de residencia acompañado con el ánimo de permanecer allí, y pues no necesariamente el domicilio civil debe ser el mismo con el domicilio tributario, pues el negocio o comercio se puede desarrollar en diferentes lugares y por ende puede determinarse la jurisdicción que le corresponde al sujeto pasivo.

Los jueces y administradores de justicia consideran importante el domicilio civil, pues en aquel se establece la competencia e incluso el fuero ordinario de las personas naturales y jurídicas. (Albán Zambonino, 2003, p. 36)

Algunas administraciones tributarias han tratado de dar soluciones especiales que dentro de las cuales podría encajar los negocios por medios electrónicos. En el caso del Ecuador y de conformidad a la resolución el SRI No. NAC-DGERCGC12-00360, de fecha 27 de junio del 2012 y publicada en el Registro Oficial Nro. 733 en la cual se instituye la potestad del Servicio de Rentas Internas para fijar de oficio un domicilio especial, y así que facilite la determinación y recaudación de impuestos. Para aquello se debe observar las siguientes características:

Domicilio Especial: Criterios de referencia para los sujetos pasivos:

- “1. Lugar donde principalmente se genere la renta;
2. Lugar donde ejerza la actividad económica principal;
3. Lugar de residencia habitual;
4. Lugar de la sede de dirección efectiva;
5. Lugar donde se encuentra sus bienes;
6. Lugar donde ocurriere el respectivo echo generador de impuestos administrados por el SRI; o

7. Aquellos criterios adicionales que internamente sean definidos y Comunicados al respectivo sujeto pasivo, por el SRI.”
(Servicio de Rentas Internas, 2013)

La administración tributaria ecuatoriana ha dispuesto que la fijación del domicilio especial que efectúe el SRI como tal, y de igual manera los criterios, tienen que ser puesto a conocimiento de los sujetos pasivos a través de una notificación. El sujeto pasivo podrá realizar actualizaciones de su información en el Registro Único de Contribuyentes, sin embargo, de haber sido notificado con el domicilio especial, este será exclusivamente el único válido cuando de tema y consecuencias tributarias se trate.

Por otro lado se tiende a confundir el domicilio con la residencia, pues estos dos elementos deben ser diferenciados para la aplicación de competencias y jurisdicción en materia tributaria.

“En el lenguaje común domicilio es el lugar donde uno vive, siendo por ello sinónimo de residencia. Etimológicamente la palabra tiene un significado análogo por su derivación del latín “domus” que significa casa. Sin embargo, (...), jurídicamente domicilio no coincide necesariamente con residencia. Una persona puede residir temporalmente en un lugar y tener su domicilio en otro, (ej.: un funcionario que debe permanecer cierto tiempo estudiando una determinada zona del país, una persona que trabaja en una zona y va solamente los fines de semana a su casa, un estudiante de provincia que reside durante el tiempo lectivo en San José para asistir a la Universidad. (...)” (Coviello, 2003, pp. 190-191).

Juan Larrea Holguín (1984, p. 364) menciona que la residencia y el domicilio son diferentes. Pues si a la residencia que por sí posee un elemento material llamado “corpus”, se conjuga el elemento intencional llamado “animus”, es decir el ánimo de perpetuarse en la residencia, se forma así el domicilio.

2.3. La residencia

Después de analizada la definición de domicilio en la cual se ha encontrado muchas referencias de lo que es residencia, cabe acotar que esta última se caracteriza por ser un elemento objetivo, se constituye en un ánimo, una razón o motivo por permanecer en tal o cual lugar y no necesariamente que el individuo viva allí.

No se debe confundir a la residencia con el domicilio fiscal, pues este último debe necesariamente ser un lugar físico en el cual se desarrollan las actividades comerciales y negocios, con la característica principal que debe estar dentro del territorio del estado; mientras que la residencia se la puede o no tener dentro del país.

Muchas veces la misma ley solicita el señalamiento del domicilio, pero no existe una obligatoriedad de la residencia. Es por dicho motivo que el domicilio es y será el lugar en el cual la administración tributaria imponga su potestad recaudadora o si es el caso realizar la determinación tributaria; a diferencia de la residencia que en cambio muestra un tratamiento de las imposiciones si estas son hechas dentro o fuera del estado. (Troya Jaramillo, 2001, p. 16).

Así lo define también Marino (2003, p. 217) y menciona que “la residencia fiscal, es un concepto determinante pues a través de esta se intenta individualizar “la fuente” de la renta, por algún criterio que sea un nexo o vincule una determinada actividad productiva con un ordenamiento jurídico territorialmente delimitado, localizando la renta que surge de aquella actividad.”

Existen sistemas y organizaciones supranacionales que se encuentran en constante participación en temas de economía mundial para lo cual realizan estudios, emiten propuestas y regulaciones con el fin de apoyar a los estados en su organización y cooperación entre ellos. La “Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico” (OCDE), busca y propone soluciones

a problemas que los estados afrontan en temas económicos y coordina las políticas que se van a desarrollar. La OCDE brinda a los Estados una especie de *soft law* en diversas materias del campo económico y político, por ende se ha preocupado también por temas tributarios y de orden fiscal internacional.

Dentro de los estudios realizados se define a la residencia y en especial a los individuos que residen en los estados como las personas que están regidas con una legislación interna y doméstica, que por motivo de que su dirección domiciliaria, su residencia, su sede, su hogar, etc. y cualquier otro término que identifique su permanencia, estén impuestas a la legislación antes mencionada. (Calderón Carrero, 2008, p. 85).

En nuestra legislación se reconoce a la residencia y el ánimo de permanecer en un lugar, dentro del Capítulo Sexto Derechos de Libertad, de la Constitución de la República del Ecuador, el cual menciona en su Art.66 numeral 14:

“El derecho a transitar libremente por el territorio nacional y a escoger su *residencia*, así como a entrar y salir libremente del país, cuyo ejercicio se regulará de acuerdo con la ley. La prohibición de salir del país sólo podrá ser ordenada por juez competente”. (Constitución de la República del Ecuador, 2009, p. 51).

Por ende a toda persona en el Ecuador se le reconoce el derecho de escoger su residencia; a la par y en aplicación a la normativa tributaria en el Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, se menciona que:

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

considerarán ingresos de fuente ecuatoriana, los que provengan de bienes situados en el territorio nacional o de actividades desarrolladas en éste, cualquiera sea el domicilio, *residencia* o nacionalidad del contribuyente.” (Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Regimen Tributario Interno, 2011,p. 9).

En el caso del Ecuador, la administración tributaria ha dispuesto un certificado de Residencia Fiscal, el mismo que de conformidad a la resolución el SRI No. NAC-0269, en su Art.1 menciona que:

“Emisión de certificados de residencia fiscal.- Todo contribuyente que, conforme los convenios tributarios internacionales suscritos por el Ecuador o por exigencia de legislación extranjera, desee acreditar ante sujetos pasivos o administraciones tributarias de otro país, su calidad de contribuyente, y por tanto, que se encuentra declarando y pagando el impuesto a la renta en el Ecuador, podrá solicitar al Servicio de Rentas Internas la emisión de un certificado de residencia fiscal”. (Servicio de Rentas Internas, 2003).

Por medio de este certificado, se acredita el domicilio y residencia de un contribuyente y la jurisdicción impositiva a la que se encuentra sujeto.

Para la tratadista García Vizcaíno (1999, p. 203), la residencia, va encaminada a determinar un lugar físico, sea este una casa o vivienda, que puede tener o no la intención de permanecer en ella.

La residencia también posee otro matiz, en cuanto se debe tomar en cuenta que, en el manejo de contribuyentes se distinguen las personas naturales de las jurídicas. En un primer plano en las personas jurídicas se reconoce la residencia como el lugar de la creación y constitución de la compañía, organización o empresa, para lo cual ha declarado un domicilio social. Al ser

esta una sede social se determina que en ella se van a hacer y realizar las actividades que la sociedad necesite ejercer. (Albán Zambonino, 2003, p. 40).

La residencia es una definición importante a la hora de determinar la renta que perciben los individuos, pues dependiendo de ella se pronostica el tratamiento determinativo de tributos a aplicarse al contribuyente.

2.4. El establecimiento permanente

Alrededor del mundo, dentro de cada país muchas personas, estas sean naturales o jurídicas desarrollan cualquier actividades comerciales y en algunos casos estas actividades trascienden las fronteras y se interrelaciona entre personas habitantes de otros Estados. Pero dentro de este primer Estado, estas personas se encuentran sujetas a una serie de imposiciones de carácter tributario; las autoridades gubernamentales tanto de orden fiscal, controladora o supervisora pueden determinar cualquier asunto administrativo fiscal dentro de la jurisdicción de un territorio.

Pero que sucede cuando los negocios son realizados a través del comercio electrónico, en los cuales no se definen fronteras geográficas, ni tampoco jurisdicciones reales, pues cada negocio está implícito en el uso de servidores o computadores, las cuales pueden localizarse en cualquier parte del mundo y por ende no poder determinarse a los obligados, pues dependiendo de este particular se les podrá identificar a un lugar físico en el cual se realizan las transacciones comerciales necesarias para su negocio y las determinaciones tributarias correspondientes.

Por lo tanto interviene un concepto especial llamado Establecimiento Permanente, el mismo que es una definición propia del Derecho Tributario que se torna importante en la imposición de la actividad internacional mercantil, como mecanismo de localización territorial del producto, del rédito y de la compañía que trabaja en el ámbito de más de un Estado o dentro de él.

De acuerdo con Montaña (2006, pp. 297,298) el “Establecimiento Permanente es una entidad de carácter económico, cuya función primordial es facilitar los presupuestos para que una actividad económica desarrollada por una persona jurídica extranjera pueda ser sujeta a la normativa impositiva de un país, en donde actúa por medio de una organización determinada”.

Aunque este concepto se lo maneja en el ámbito tributario internacional, pues ha constituido un verdadero desafío en el comercio electrónico. Como lo menciona Campagnale (2000, p. 16) el establecimiento permanente posee un vínculo directo entre la renta y el sistema tributario de imposición, por aquello es necesario que se lo estudie y analice con las organizaciones de carácter internacional, pues afectan a los estado en conjunto.

La legislación ecuatoriana en el Art.9 del Reglamento de Aplicación a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno (2011) describe a los establecimientos permanentes como:

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

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

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

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

(I) Cualquier centro de dirección de la actividad;

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

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

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

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

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

b) Tenga una oficina para:

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

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

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

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

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

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

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

3. El término "establecimiento permanente" no comprende:

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

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

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

De todas maneras, los representantes de las correspondientes empresas que utilizan los mencionados locales, deberán obtener la inscripción en el Registro Único de Contribuyentes, siempre que tal utilización sea por un período superior a un mes y sin que tengan la obligación de presentar declaraciones ni de efectuar retenciones.”(Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Regimen Tributario Interno, 2011, pp. 6-9).

Este concepto es fundamental en el momento de revisar la potestad tributaria sobre las rentas percibidas entre dos Estados que hayan suscrito convenios de Doble Tributación o Imposición.

Acá nace también el análisis de los convenios de doble imposición; como lo menciona García Heredia (2007, p. 29) “los convenios de doble imposición se configuran como una pieza básica en la regulación de las relaciones tributarias internacionales. Los convenio de doble imposición clasifican las rentas en diferentes categorías y determinan en cada caso el reparto de la potestad tributaria entre los Estados implicados en el convenio.”

El establecimiento permanente posee la característica que debe existir un espacio físico del lugar del negocio emprendido, y por dicho motivo allí se desarrollara todas las actividades comerciales, esta concepción la establece los modelos de los Convenios para Evitar la Doble Imposición. En un ejemplo más

explícito se encuentra el artículo cinco del Modelo del año 1992 en cuanto a Doble Imposición ha dictado la OCDE, que señala que el establecimiento permanente constituye una zona fija en la cual se desarrolla los negocios que la empresa realiza, sea que realice todo o en parte sus actividades comerciales, los sitios deben ser permanentes, deben ser un sitio fijo de operaciones y no de forma temporal; una instalación empleada para realizar los negocios de la empresa. E incluso los comentarios al artículo ponen en manifiesto que no necesariamente estos sitios deben ser propietarios los dueños de la empresa. En resumen el modelo concierne que para existir establecimiento permanente se debe fijarse si el lugar se encuentra en los siguientes puntos: si existe un lugar de administración, un lugar en el cual se desarrolle la sucursal, si hay una oficina o un lugar de extraer recursos. Y si es el caso de una obra de construcción, proyecto de instalación solo se le considera si la actividad continúa durante doce meses. (Bettinger Barrios, 2010, p. 122).

Pero tanto en los modelos, como en la legislación nacional no existen, ni tienen requisitos específicos del establecimiento permanente, solo consideran lugares fijos. Este es la problemática principal de la tributación a través de medio electrónico pues el establecimiento permanente es un lugar específico y determinado en el cual se desarrolla un negocio y es fuente de recursos, pero en el comercio electrónico en algunas ocasiones no se puede determinar.

Como se ha revisado en la legislación ecuatoriana, las rentas que atribuyen al establecimiento permanente son únicamente aquellas que corresponden a las operaciones que este realiza, en un lugar determinado. El problema radica en tratar de ubicar (por llamarlo así) un servidor, computador, página web desde el cual se establece los negocios y por ende se determine un establecimiento permanente con lo cual la Administración Tributaria a través de su potestad pueda imponer, cobrar y recaudar impuestos.

Como lo menciona Albán Zambonino (2003, p. 52), los elementos descritos anteriormente son importantes al momento de vincular la imposición fiscal y determinar la soberanía fiscal, por lo cual las legislaciones buscan ampliar sus criterios con el fin de aplicar las normas en todos los aspectos y hechos económicos.

La dificultad que conlleva el comercio electrónico al determinar a los individuos y las posiciones geográficas donde se realiza las actividades comerciales y económicas, a más de los problemas de jurisdicción y competencia de la ley, son los inconvenientes y retos que posee el comercio electrónico, pues en consecuencia pueden crear a pretexto de estas características paraísos fiscales electrónicos donde sea más fácil hacer fraudes, elusión y evasiones al fisco.

2.5. Origen de la transacción y lugar de consumo

En el terreno de mundo virtual los conceptos de origen de la transacción y lugar de consumo varían a la concepción que se tiene en las transacciones físicas cuando ocurren frente a frente. Para permitir que el comercio electrónico fluya de forma eficiente para los usuarios se debe replantear bajo el amparo de las nuevas tecnologías, porque cuando se emitieron los códigos y leyes vigentes sobre intercambio comercial internet no existía como herramienta de venta para una industria o servicio.

Las transacciones que involucran al comercio electrónico pueden tener dos escenarios, el primero es cuando un negocio tenga presencia en internet y exponiendo sus productos en una página web y servicios detallando precios y características pero el cierre de la operación comercial se da por los canales tradicionales, es decir uso el internet como un mecanismo de publicidad.

El segundo escenario es cuando la venta se ejecuta totalmente por medios electrónicos, se contacta al cliente en la web y realiza la compra sin visitar el

local comercial físicamente. En este caso el sitio web se podría considerar como un establecimiento de comercio.

Teóricamente el concepto de aplicación es sencillo pero la ejecución práctica se complica cuando se tiene en consideración que las leyes y reglamentos tributarios fueron concebidos pensando en compras físicas y transacciones frente a frente entre comprador y vendedor.

Otra consideración a tomar en cuenta en tributación y comercio electrónico es la residencia del sitio web, en ese caso el cuestionamiento central es determinar cuándo un sitio web es de carácter nacional o internacional, cuando la mayoría de sitios de hospedaje de páginas web (*hosting*) se ubican en puntos geográficos internacionales, así que la residencia del negocio no es nacional porque el lugar de consumo es mediante la página web que no está alojada en el país, por lo tanto como puede pagar tributos.

Pero a la luz de la legislación tributaria la cuestión se resuelve cuando se determina que el hospedaje de una página web es un detalle anexo que facilita la operatividad virtual pero no constituye una residencia física, el origen de la transacción siempre será el lugar de residencia que tiene la empresa propietaria de la página web.

Estos aspectos del comercio electrónico sobre el origen de la transacción y lugar de consumo pueden variar con la evolución de la tecnología, porque es un proceso de constante cambio e innovación buscando la satisfacción de las necesidades de los individuos miembros de la sociedad, con el fin de encontrar el mayor confort posible para dar eficiencia en el uso del tiempo.

CAPÍTULO III

3. MARCO JURÍDICO Y REGLAMENTARIO, PROBLEMAS DE POLÍTICA EN EL COMERCIO ELECTRÓNICO

La tecnología es una herramienta de la modernidad que facilita las actividades del ser humano en sus campos laborales y personales. El avance progresivo del internet y la tecnología digital, está interviniendo en la evolución de la sociedad, porque ha eliminado distancias y abre las fronteras de los países volviendo a la globalización en una forma de vida social y económica.

Con el avance de la tecnología a través de la herramienta llamada internet ha revolucionado las costumbres y actividades de la sociedad en general, pues a través de aquella se están realizando las tareas más simples como las más complejas, todas estas labores facilitan a los usuarios el manejo de sus prácticas cotidianas, pero esto a la vez ha representado una encrucijada al Derecho. (Calvo Caravaca, 2009, p. 58)

La actividad social de las personas necesita que sea regularizada con normas jurídicas para que la interrelación entre sus miembros sea en términos de convivencia absoluta. Algunas de las conductas sociales son previsibles y la dinámica de las instituciones gubernamentales ha procedido a regularlas. En el caso de la tecnología y en este caso en particular del comercio electrónico, la dinámica de crecimiento es mucho más rápida que los cambios en la jurisdicción y por eso los órganos pertinentes no alcanzan a regular por lo que la absolución y contestación legal a sus peticiones es tardía y por ende la demora en su aplicación.

3.1. Problemas de política en el Comercio Electrónico

La tecnología ha pasado a transformarse en un tema de política pública porque su uso dejó de ser propiedad de empresas o élites para transformarse en una herramienta de productividad y desarrollo. Con el venir de los años los gobiernos han captado la fortaleza de la tecnología y comunicaciones y han creado entidades gubernamentales encargadas de normar los aspectos legales y operativos de los avances tecnológicos.

Debido a que la tecnología ha colaborado con la multiplicación de las comunicaciones y la información globalizada produciendo la fragmentación de las potestades y poderes de los estado en regular los aprietos que han nacido de la utilización de estas herramientas, es así que se ha vuelto casi ineficaz las legislaciones tradicionales y el derecho positivo en sí, en cuanto a regulación del comercio electrónico se trata. (Faria, 2009, p. 123)

En lo referente al comercio electrónico, que es un componente importante del avance de la tecnología y comunicación, el avance tiene diferentes matices dependiendo del lugar, por ejemplo en Estados Unidos o Europa que mantienen niveles avanzados de infraestructura tecnológica el comercio electrónico es un instrumento en el desarrollo comercial con plataformas *business to business* o *business to consumer*, en el primer caso es la negociación comercial entre empresas y en el segundo es empresas consumidores.

En América Latina la penetración del comercio electrónico ha sido más paulatina por problemas principalmente en la infraestructura tecnológica y las políticas de apoyo al cambio de matriz de negocios. Los sectores públicos y privados no han sintonizado los cambios con el progreso de las comunicaciones por medio de las tecnologías de la información y no han coordinado la influencia que cada sector podría realizar para generar desarrollo comercial.

Por el contrario, el sistema de educación superior en América Latina ha tenido un papel preponderante en la penetración del internet en la sociedad a través de la masificación tecnológica en sus estudiantes. Sin embargo, el sistema de educación superior ha tenido falencias al momento de estructurar programas educativos de tercer o cuarto nivel enfocados en el comercio electrónico orientado a los negocios. Por el contrario, Estados Unidos, Europa o Asia tienen una fuerte política educativa y experiencia de enseñanza de las nuevas tecnologías y su aplicabilidad en el desarrollo de negocios, marketing electrónico, políticas internacionales y públicas con énfasis en comercio electrónico.

Otra deficiencia de la política pública es la falta de acuerdos entre empresa privada y pública para establecer incentivos para fomentar el comercio electrónico, hasta ahora las páginas web se limitan a ser informativas o de consulta, falta emprender en la relación comercial completa en internet, donde todo el proceso de negocio esté fundamentado en la autopista de la información. Con la fuerte irrupción de las redes sociales no ha cambiado el panorama para el comercio electrónico, sigue dependiendo de la transacción física y el internet solo se limita a ser un mecanismo de consulta de información.

El comercio electrónico ha cobrado un aspecto trascendental en las políticas públicas a nivel externo e interno. Las formulaciones de comercio electrónico internacional están referidas hacia aspectos claves que tienen relación con la seguridad de las transacciones electrónicas, impuestos, fraudes, propiedad industrial, intelectual, patentes y contratos digitales. En un aspecto nacional tiene connotaciones particulares como la difusión y masificación del uso del comercio electrónico entre las empresas grandes, medianas o pequeñas, acceso a la infraestructura de telecomunicaciones e iniciativas de desarrollo tecnológico.

En el Ecuador, los primeros usuarios de la tecnología en información han sido los miembros del sistema financiero, pues han establecido plataformas tecnológicas para la consulta y transferencia de información financiera, con el riesgo de fraude latente para lo cual han establecido diversos sistemas de protección para autenticar a los usuarios y de esta forma volver más seguras los mecanismos de comercio electrónico financiero; con esta estrategia han transformado a la tecnología en un mecanismo de reducción de costos operativos.

El estudio realizado ente clientes de instituciones financieras en el año 2012 determino que tan solo un 4% de personas consultadas usaban las fuentes tecnológicas como internet, redes sociales o *smartphones* como herramientas para realizar operaciones comerciales o de negocios. Este valor es reducido si se compara con el mismo 45% de personas que usaban las mismas fuentes tecnológicas como herramientas de comunicación. (Bravo, 2012, p. 34)

Otro sector que enfoca sus políticas y estrategias empresariales hacia el uso del comercio electrónico son los medios de comunicación, existiendo preferencia en los periódicos o revistas, donde existen canales de información e interacción con los clientes para conocer sus hábitos de lectura y de apetencia de información.

Con lo expuesto en este punto se puede resumir que los problemas de políticas en comercio electrónico son la falta de sinergia entre los sectores públicos y privados para establecer una agenda mínima que pueda fomentar el uso de la tecnología con fines de intercambio comercial entre los agentes económicos del país.

3.1.1. El marco jurídico, Legislación ecuatoriana

En el Ecuador está vigente la Ley de Comercio Electrónico, Mensajería de Datos y Firma Electrónica junto con su reglamento. Esta ley fue expedida en abril de 2002, el objetivo de la misma es normar, regularizar y buscar que se controlen la contratación en los ámbitos civiles y mercantiles, ejecutados por medio del internet para facilitar las relaciones económicas y de comercio en el Ecuador. (Consejo Nacional de Telecomunicaciones, 2006)

La mencionada legislación está compuesta por títulos que corresponden a los diversos aspectos a regularse, dispuestos de la siguiente manera:

Título I.- están precisados los aspectos relacionados con los mensajes de datos y se establece lo concerniente con la propiedad intelectual, confidencialidad, conservación, protección, duplicación e información. En este aspecto la ley regula y norma el uso de los medios electrónicos como reemplazo de los documentos físicos.

Título II.- menciona con amplia extensión lo afín a la firma electrónica, establece y norma los requisitos, duración, efectos y obligaciones. Establece los organismos reguladores, autorización y registro al Consejo Nacional de Telecomunicaciones y Superintendencia de Telecomunicaciones.

Título III.- señala a los servicios electrónicos, las contrataciones electrónicas y telemáticas, además se argumentan los derechos de los usuarios e instrumentos públicos, validez de los contratos electrónicos, aceptación y arbitraje jurídico. Menciona el uso de los instrumentos públicos electrónicos y su conservación para el registro respectivo.

Título IV.- de la prueba y notificaciones electrónicas como medio de verificación y conformidad para la presentación ante autoridades judiciales.

Título V.- registra las infracciones informáticas y se menciona el Código Penal y se hacen ciertas reformas a este código en artículos como la obtención y utilización no autorizada de información electrónica.

Además se detalla las disposiciones generales y transitorias, dentro de éstas el glosario de términos pertinente para definir los nuevos términos que abarca la tecnología actual.

3.1.2. Problemas de reglamentación

La velocidad en las comunicaciones provoca desajustes en las relaciones económicas de los agentes involucrados en las transacciones nacionales e internacionales. Todas estas consecuencias se las puede establecer dentro de la llamada sociedad del conocimiento que ha provocado una evolución tecnológica y ha revolucionado la manera de entablar negocios en los sectores industriales, educativos, comerciales, financieros, de servicios, trasportes y en fin en casi todos los ámbitos en el que el comercio pueda intervenir.

En este contexto de evolución, la normativa vigente va quedando en la obsolescencia y generan inoperancias que dificultan las transacciones, pues estos actos y hechos han dado avisos para que la reglamentación y normas generales tengan un carácter flexible y se adecuen de mejor manera a la interpretación univoca de los interesados, a más de que entren en vigencia y respeten los principios fundamentales del derecho, por supuesto creando leyes especiales para el efecto. (Fernandez, 2011, p. 95).

La información electrónica y todo lo relacionado con la informática han provocado variaciones en el marco jurídico, pues la tecnología a forzado a realizar revisiones, adecuaciones e incluso creación de normas para poder abarcar todos los campos nuevos que se estan desarrollando en la vida de las personas, es por aquello que el derecho no debe quedarse atrás a esta realidad imperante.(Garcia Amigo, 2008, pp. 292,293)

En otra arista del comercio, se visualiza la fuente principal de las obligaciones jurídicas que es el contrato, pues este contiene la manifestación de las voluntades y consentimiento de las partes.

El acuerdo de las voluntades de las partes intervinientes con la consigna que una vez llegado a dicho acuerdo, automáticamente se creen las obligaciones. (Moreno Navarrete, 2011, pp. 89,90,91).

En el campo de los negocios electrónicos, el contrato difiere del común al electrónico, pues la utilización del internet sería esa manifestación de la voluntad, mientras que si se habla del comercio tradicional la expresión expresa o tácita del negocio con la presencia física de las partes es el perfeccionamiento del negocio.

En el campo de las transacciones electrónicas es importante diferenciar el contrato electrónico y contrato informático, esto con el objetivo de establecer los lineamientos jurídicos para determinar los alcances de cada uno de éstos contratos.

Todos los bienes, servicios y material digital, sean estos productos *software* o *hardware* negociable en la red, serán atribuibles al contrato informático, que a pesar de poseer elementos del contrato tradicional como las partes, el precio entre otros siempre estarán sujetos a materiales de otra índole como son manuales, directrices, instrucciones que son los que guían el funcionamiento de lo adquirido. (Corripio Gil-Delgado, 2009, p. 245).

La importancia de regular este tipo de contratos es primordial porque conforme avanza la tecnología es necesario incorporar nuevos componentes la normativa para que no pierda vigencia por la innovación de los fabricantes y distribuidores a sus productos tangibles e intangibles.

El contrato electrónico este sea de cualquier naturaleza u objeto, se lo realiza sin la característica común que es la expresión oral y escrita como se lo hace tradicionalmente en el contrato convencional. Entonces se necesita la intervención de un lenguaje que a pesar que sea el entendible y en el idioma propio de cada región, se convierte automáticamente en un lenguaje electrónico al utilizar los medios tecnológicos para manifestar la voluntad de las partes. Aquí cabe señalar que este tipo de relaciones que se llevan a cabo con los medios electrónicos afectan a los usuarios, compradores y vendedores en afectación a sus patrimonios y actividades comerciales, pues provocan cambios en las costumbre de contratación. (Flores, 2007, p. 67).

En relación al anterior antecedente, el contrato efectuado por medios electrónicos entonces ha puesto a trabajar y diseñar a las legislaciones un marco regulatorio, ante la realidad actual que son los acuerdos comerciales que se hacen en línea, así como los medios de pago, e incluso formas de entrega de lo adquirido por dichos canales. Como el comercio electrónico se manifiesta como una novación en la manera de comercio que a la vez es muy volátil en cuanto a sus formas de expresión, el derecho se ha visto vulnerado en cuanto en algunos casos deja sin protección a los actores de las transacciones comerciales, pues estos últimos están más interesados en que, si existen problemas en las negociaciones alguna entidad, legislación o regente les asesore y salvaguarde.

La contratación electrónica es fuente de derechos y obligaciones que así como lo es el contrato convencional, pero a diferencia de estos últimos posee particularidades especiales en cuanto al uso de medio y dispositivos electrónicos, plataformas e incluso software especiales para las negociaciones. Estas herramientas mencionadas divergen a otro conflicto que es el sitio donde se encuentran, pues de ese modo “tal vez” se pueda determinar y dar identificación a los contratantes.

3.2. Tributación del Comercio Electrónico en el Ecuador

En la actualidad toda actividad comercial está empleando tecnologías de la información que han producido cambios en el campo jurídico, pues las transacciones hechas en líneas y los negocios que utilizan el internet u otros medios tecnológicos están siendo considerablemente numerosos y por aquello deben cotejarse con la tributación pues están siendo afectadas.

3.2.1. Tributación del Comercio Electrónico

Cuando del uso, aplicación, avance y desarrollo de las tecnologías de la información en las operaciones comerciales se habla, en la actualidad, no tiene freno ni límite, por el contrario con el continuo avance y nuevas formas de comunicación el comercio electrónico ha evolucionado y popularizado en el nuevo siglo que ni la crisis económica del último lustro ha frenado su expansión.

En el Ecuador no existe un dato real de cuánto dinero se mueve anualmente por el comercio electrónico. La Corporación de Comercio Electrónico habla de cifras aproximadas a los 200 millones de dólares, la firma del sector turístico Metropolitan Touring es uno de los actores del e-commerce en el país. Desde hace tres años la compañía ofrece productos turísticos en línea. En la actualidad, las ventas de la firma bordean los USD 40 millones; de esa cifra, cerca del 6% corresponden a ventas en línea. “La meta es llegar a que representen el 30% del total en dos años, dijo Roque Sevilla, Presidente de Metropolitan Touring. (Revista Líderes, 2013)

Por el contexto del comercio electrónico y al no tener un lugar físico para la transacción, la administración tributaria ha establecido una posible contracción a la recaudación de tributos si no se toman los correctivos necesarios en los campos operacionales y legales.

Se habla del fenómeno de *“taxpayer disappearing in Cyberspace”*, reconociendo que el comercio en la red es un potencial instrumento capaz de minimizar los ingresos de carácter tributario de los países. Debido a la dificultad de identificar contribuyentes por la movilidad del comercio electrónico, ha generado la migración de las locaciones de las sociedades que realizan negocios on line hacia jurisdicciones de baja o nula imposición comúnmente llamados paraísos fiscales. (Hinnekens, 2006)

Las operaciones de intercambio comercial que se concluyen en el ámbito de Internet, limitan o excluyen la materialidad que se plasmaba a nivel de intercambio del comercio tradicional, frente a esta nueva realidad del comercio electrónico, las administraciones tributarias cuentan con instrumentos incorrectos que no abarcan las características propias de la nueva modalidad de transaccionalidad.

En términos de doctrina jurídica existen dos posiciones con respecto a la tributación frente al comercio electrónico. Unos autores opinan que nos encontramos delante a un conflicto viejo en la tributación, frente a una nueva realidad y las actuales instituciones del Derecho Tributario deben buscar adaptarse para dar solución y tratamiento adecuado al tema. En cambio, otros autores opinan que el problema necesita un tratamiento nuevo. (Cazorla Prieto, 2007, p. 234).

En cualquier de las dos posiciones de los teóricos de la doctrina jurídica el comercio electrónico constituye un desafío para la administración tributaria, que debe adaptarse a los nuevos requerimientos, y debe poner atención a estos tres factores: desmaterialización, desintermediación y deslocalización.

3.2.2. Facturación electrónica

Las empresas actualmente están experimentando transformaciones importantes con la visión de controlar adecuadamente sus movimientos y transacciones, una de estas transformaciones son las llamadas facturas electrónicas también llamadas comprobante fiscal digital, e-factura o e factura.

Definición: La factura electrónica no es más que un instrumento de carácter electrónico en el cual se recopila toda la información de la transacción comercial, consta además los valores y condiciones de pago, como así mismo expone los tributos que gravan dicha transacción y algunos otros requerimientos que haya normado la administración tributaria del país en el que se utilice estos comprobantes. (Rubio Sanz, 2008, p. 249).

La característica principal de la factura electrónica y a la vez diferencia de la factura convencional (soporte de papel) es el proceso de generación a través de un medio informático, en este caso puede ser un *software* especial y enviado a los interesados mediante un sistema propio de control y registro tributarios el cual va a validar la originalidad y la entereza del documento digital electrónico que en otras palabras es el comprobante de venta. (Rubio Sanz, 2008, p. 250).

El uso de la factura electrónica tiene algunas ventajas que citan a continuación:

- Es susceptible de ser almacenada en dispositivos portátiles, lo que permite eliminar todo riesgo de sustracción o extravío o deterioro.
- El uso de la factura electrónica favorece la reducción de costos.
- Representa una disminución de riesgos relacionados al intercambio de información.
- Se realizan las actividades con mayor agilidad traduciéndose en una mejora en la productividad y dinamismo de los procesos de negociación
- Facilita los procesos de auditoría

- Agilita la localización de información
- Mantiene un mayor control sobre la recaudación de impuestos
- Aporta al cuidado del medio ambiente

De acuerdo al país donde se emite la factura electrónica ésta debe poseer algunas características, requisitos y validaciones que la administración tributaria determina, pero muchas veces la factura electrónica puede sufrir de la falta de correcta utilización y aplicabilidad de dicho comprobante de venta electrónico. (Rubio Sanz, 2008, p. 250).

Cada país regula y maneja su propia normativa bajo la que rige la validez de una factura electrónica, no existe una normativa internacional que de manera general sea aplicable al uso de la factura electrónica. (Rubio Sanz, 2008, p. 250).

En nuestro país para garantizar la integridad de éste documento el Banco Central del Ecuador o Security Data ya otorga la firma digital en el documento y le da las respectivas seguridades del caso al no necesitar mayor prueba o confirmación que su propia existencia.

Tanto la factura física como la factura electrónica en nuestro país requieren cumplir con lo dispuesto en el reglamento emitido por el Servicio de Rentas Internas acerca de los Comprobantes de Venta, Retención y Documentos Complementarios del Servicio Rentas Internas.

3.3. Tributación fundamentada en la residencia

La determinación de la residencia en las transacciones por comercio electrónico constituye el obstáculo más grande por superar para la autoridad fiscal de los estados. En este aspecto la situación empeora cuando intervienen como sujeto de residencia los llamados paraísos fiscales porque tienen requerimientos tributarios mínimos o nulos en algunos casos.

Para comprobar la residencia de una empresa, en el comercio tradicional sería suficiente con conocer la dirección física para determinar el domicilio fiscal, pero al hablar de comercio electrónico determinar la residencia resulta complicado saber con precisión, ya que el lugar de la transacción difiere del lugar de compra, así mismo del lugar del consumo del servicio o producto, y del servidor en el que está situado el alojamiento de la página web, estos elementos han de ser analizados, pues es difícil determinar el establecimiento permanente del sujeto pasivo de la tributación así como la jurisdicción aplicable a dicho negocio.

Por su propia naturaleza el comercio electrónico es transnacional, constituye un factor vital para la apertura comercial entre los países, a su vez este comercio genera nuevos retos, especialmente en materia de fiscalidad indirecta, pues no existen límites o fronteras geográficas y por tal motivo para las administraciones tributarias es muy complejo determinar la ubicación, identidad de los individuos e incluso la veracidad de los valores monetarios de las transacciones. (Arias Pou, 2010, p. 814)

Cuando de determinar las rentas de los actores de la negociación electrónica se trata, se ha de tener que considerar a los residentes y no residentes, a los primeros se los toma en cuenta en función de las rentas obtenidas mundialmente; a los segundos se los toma en cuenta en función de sus rentas de tipo local.

Según lo mencionado anteriormente, cuando de comercio electrónico se considera que son negociaciones realizadas por internet mediante las cuales los individuos se escudan para no pertenecer a ninguna jurisdicción ni que se les vincule con algún tipo de imposición fiscal de algún lugar en concreto, por lo cual se debe continuar aplicando los criterios de residencia y fuente antes señalados en la transaccionalidad del comercio electrónico.

Una falta de coordinación internacional en la aplicabilidad de los criterios de fuente y residencia puede provocar situaciones de doble imposición, ya sea como consecuencia de que dos Estados consideren residente en su territorio a un mismo sujeto o cuando una misma renta sea sometida a tributación en el Estado de residencia y en aquel que se obtiene. (Ramirez Gomez, 2009)

Uno de los primeros aspectos a dilucidar en los conceptos de tributación, es el conocimiento del sujeto pasivo, y es ahí, donde precisamente empiezan los problemas para la tributación por causales de comercio electrónico, porque no se conocen los datos de residencia de los involucrados en la transacción. Ante esta situación los mayores riesgos para la recaudación fiscal ya no son la doble tributación sino la ausencia total de la misma.

Las operaciones de comercio electrónico tienen una alta relación de vínculo con el comercio internacional, porque es suficiente con crear una página en internet y ofrecer un producto o servicio, para que tenga el potencial comercial para que se demandado en cualquier lugar del mundo. Ante esto, la duda viene por el lado de la autoridad tributaria y su capacidad para afrontar un fenómeno en crecimiento y que está cambiando las formas de hacer negocios local e internacionalmente.

En los contratos electrónicos y su imposición tributaria se denotan varios problemas en cuanto a la residencia fiscal de los contratantes, pues por un lado estas residencias pueden ser muy distintas como por ejemplo situarse en diferentes provincias, países, regiones, continentes. Aquí nace el conflicto grave de determinar la localización exacta del individuo, el cual es llamado a tributar pues a través del comercio electrónico se pueden maquillar los lugares y las distancias y surge la duda de la residencia de las partes. (Oliver Cuello, 2009, p. 64)

3.4. Tributación basada en la fuente de ingreso

El derecho a imponer un tributo por parte de un Estado surge como consecuencia de un nexo fiscal (*fiscal attachment*) que origina una relación entre el sujeto activo (Estado) y un sujeto pasivo (contribuyente o sujeto pasivo) que viene dada por la presencia de hechos imponibles definidos por la legislación del propio Estado. Para que ese vínculo se constituya es necesario que el Estado goce de jurisdicción, la cual, tradicionalmente ha estado basado en los criterios de nacionalidad, residencia y fuente. (Asorey R. O., 2005, p. 203).

El principio de fuente refleja un criterio objetivo y señala que la potestad tributaria se atribuye al Estado en cuyo territorio se producen los ingresos, dando lugar al concepto de fuente productora; o en cuyo territorio fue obtenida la renta, dando lugar al concepto de fuente pagadora. En consecuencia, los impuestos que gravan a la "Renta" y otros que gravan al "Patrimonio" deben ser pagados en el lugar donde los ingresos han sido generados o donde el bien se encuentra ubicado, sin tomar en cuenta la nacionalidad ni el domicilio de los perceptores de la renta o de los propietarios de bienes. Este principio es también conocido con el nombre de principio de territorialidad de la fuente.

El principio de fuente o de territorialidad de la fuente, como también se lo conoce, ha sido adoptado en gran parte por los países en vías de desarrollo, que en su mayoría son países importadores de capital. (Otálora Urquizu, 2009, p. 139).

El criterio de la fuente es parte de la premisa de que las ganancias serán gravadas por el Estado donde se han originado. Este criterio es empleado por las legislaciones fiscales para gravar las rentas de los sujetos no residentes. (Asorey R. O., 2005, p. 209).

Se habla de diferentes tesis y teorías para que de algún modo se justifique el principio de la fuente como son los principios de beneficio y soberanía. El beneficio está encaminado a dirigir las miradas hacia los servicios públicos que el estado con la planificación debida otorga a la sociedad y que estas de algún modo fueron utilizadas para producir la renta específica de los contribuyentes y estos a la vez envíen sus productos al exterior. El de soberanía pues el estado ejerce su potestad cuando el mismo es capaz de dictar normativa que sea la legal y vigente para regular las actividades comerciales en especial en cuanto a la recaudación de tributos se refiere, pero que no considera que puede o no incurrir a los no residentes.

La fuente es un principio que busca hallar el origen de la renta, esta puede estar ubicada dentro o no del Estado, así se hallen en él los factores de producción. Otra arista de este principio enfoca más a la relación de la fuente en el ámbito de pago, entonces la renta se encuentra en el lugar de origen y está a la merced de que se encuentren o no a la par de la actividad, factores de producción o se desarrolle la actividad. (Jaque López, 2010).

La función de las reglas sobre la fuente con respecto a la imposición de las personas no residentes, es en gran parte, análoga en todas las jurisdicciones, y consiste en describir los alcances que el país de la fuente ejerce la autoridad tributaria sobre los ingresos, sin embargo las reglas difieren entre las jurisdicciones originando situaciones de doble tributación o imposición.

La definición de la Doble Tributación Internacional, se la entiende como aplicación de tributos similares que rigen en dos o más estados ejecutables a los contribuyentes y que versan sobre la materia imponible y periodo de tiempo iguales. (Jaque López, 2010).

3.5. Tributos que gravan el Comercio Electrónico

Los tributos que gravan al comercio electrónico, no difieren del comercio tradicional pues son actividades comerciales, por ende todas, absolutamente todas las transacciones son susceptibles de tributación e ineludibles a la imposición. Es así que los principales tributos son los que se hacen y recaen en la renta de los individuos y los que se realice por la transferencia de dominio o tráfico empresarial que los que se esté comercializando, este último puede ser empresarial o no empresarial, según el tipo de adquisición y negociación. (Meraz, 2009, p. 235)

Como se ha mencionado a lo largo del trabajo de investigación, por medio de la globalización y del avance de las tecnologías de la información ha dado un notable impulso al comercio a través de medios que no se conocían hace algunos años atrás, los expertos en temas tributarios mencionan que no es necesario crear nuevos tributos por el contrario la idea principal sería actualizar los ya existentes al cambio tecnológico y operativo que genera el comercio electrónico.

Las dificultades prácticas a las que enfrenta la tributación en el comercio electrónico en cuanto que no se puede determinar los lugares en los cuales se desarrollan las actividades comerciales, han puesto en sobre aviso los problemas que están surgiendo debido a este tipo de comercio, pues la tributación que se está desarrollando en un territorio determinado, en un lugar concreto, en una zona específica, difiere en demasía de la que se realiza por medio del internet en específico en páginas web en las cuales no se sabe el lugar donde se sitúan las transacciones, pues está conectada a una red globalizada, que se puede situar en cualquier rincón del mundo. (Díaz, 2010, p. 122).

Los principios que deben inspirar la tributación del comercio electrónico, se exponen en la siguiente tabla:

TABLA 4. Los principios que deben inspirar la tributación del comercio electrónico.

PRINCIPIO	CONCEPTO
Neutralidad	La carga tributaria del comercio electrónico no debe ser distinta a la del comercio tradicional.
Eficiencia	Minimizar los costos en la aplicación de los impuestos que se aplican al comercio electrónico.
Certeza y simplicidad	Las normas deben ser claras y de fácil comprensión para los contribuyentes.
Efectividad y justicia	Se debe evitar situaciones de doble imposición entre soberanías diferentes.
Flexibilidad	Los regímenes fiscales deben ser ágiles y dinámicos, capaces de adaptarse a los avances tecnológicos.

Tomado de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), *Electronic commerce: taxation framework conditions*.

En las XXVI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario realizadas en Santiago de Compostela (España), en el concerniente a los aspectos impositivos del comercio electrónico, recomienda lo siguiente:

En las legislaciones internas de cada país, se debe dar tratamiento y la incorporación de normas legales que regulen al comercio electrónico directo, pues si se trata de imposiciones directas o indirectas, las definiciones y conceptos de fuente y residencia se verían afectadas con el avance de la tecnología en negocios electrónicos. Lo se debe precautelar es la potestad de cada Estado fuente. (Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, 2006).

3.5.1 Tributación directa

Los impuestos directos gravan al patrimonio en sí mismo. Gravan la adquisición de las rentas y están miden la capacidad económica de los individuos. Como ejemplo de tributación directa está el Impuesto sobre la Renta.

Cuando del impuesto sobre la renta se trata, este tributo se divide en dos criterios sobre cómo y que determinar en el tributo, por un lado se encuentran las rentas obtenidas en relación de dependencia, o en otras palabras las obtenidas por el trabajador de una empresa, institución o industria determinada.

Por otro lado tenemos las producidas por la actividad económica o empresarial en la cual se denota la inversión y si en el campo internacional se trata se debe señalar a los no residentes y sus gratificaciones como por ejemplo en el campo financiero cuando reciben los fondos que genera la inversión o los intereses en sus ahorros.

En el Ecuador se grava las rentas empresariales, en primer lugar están cargadas con una porcentaje del 25% y se las aplica a las personas jurídicas o sociedades sean estas nacionales, y las sucursales y establecimientos permanentes que sean filiales de las sociedades extranjeras. En segundo lugar están las personas naturales, a ellos se les impone un impuesto a la renta personal, y van en escalas de conformidad al monto de rentas que hayan generado en un año o ejercicio económico. En resumen en el Ecuador se distingue las rentas empresariales, esto es la diferencia entre las sociedades de las personales, pero que de todas maneras son rentas. (Roca, 2008).

Las rentas que se han producido en el exterior, que han obtenido los residentes, en el Ecuador según la Reforma Tributaria de diciembre de 2007 regresó a revisar el criterio de fuente en la obligación del impuesto a la renta, pues todas las rentas obtenidas en países del exterior por las personas sean

estas naturales o jurídicas no son gravadas en el Ecuador, ya que en otros estados ya han sufrido una imposición.

3.5.1.1 Los impuestos directos que gravan el Comercio Electrónico

En virtud del hecho de que la temática del Comercio Electrónico, en las operaciones internacionales, se centra fundamentalmente en las ganancias esta será un impuesto que vaya encaminado a la obtención de rentas que sería aplicable en negociaciones realizadas por Comercio Electrónico.

Impuesto a la Renta: Generalidades:

Es importante conocer que cuando una empresa crea un “*site*” en Internet, ésta se transforma en una empresa multinacional, en tal sentido la utilización de medios electrónicos se convierte en un beneficio importante ya que permite llegar a consumidores que resultan en algunos casos inaccesibles por otros medios debido al reducido tamaño de las empresas o de las limitaciones en las negociaciones locales. El desarrollo del comercio electrónico ha permitido que las relaciones comerciales que se realizan por este medio puedan efectuarse entre empresas y consumidores de diferentes lugares del mundo.

Actualmente el incremento de transacciones económicas a través del Internet ha generado el criterio de debilitamiento de los criterios de conexión o bases jurisdiccionales para la aplicación de la imposición directa a través del impuesto a la renta. (De la Vega Rengifo, 2008).

Los tributos directos (impuesto a la renta) es el tema que más preocupa a las autoridades fiscales de los diferentes países, ya que la aparición del comercio electrónico ha originado que en su tributación se originen, tanto situaciones de doble imposición, así como situaciones en las que la tributación está ausente ante la difícil localización de las actividades desarrolladas y el anonimato y movilidad de los sujetos que en ellas intervienen.

Uno de los principales problemas que el comercio electrónico genera referente al impuesto a la renta es el origen y la ubicación de las transacciones que generan ingresos, pues a través de estos se puede determinar las rentas obtenidas, pero dentro del mundo virtual económico no se puede saber con exactitud dichas ubicaciones, es así que estas pueden caer en considerarlos verdaderos paraísos fiscales virtuales, afectando a la vez a los precios de transferencia de los negocios de empresas regionales, multinacionales e internacionales que realizan negocios en sus propias redes internas (*intranet*). Con este antecedente se enfrenta a dos problemas adicionales:

- La falsa probabilidad de tomar en cuenta como residentes a algunas entidades que resultan no ser impuestas con la tributación en ningún lugar; y
- Que las entidades se encuentren en la encrucijada de pertenecer a varias legislaciones inconscientemente, por lo que a la vez sería considerados residentes de varias jurisdicciones fiscales, con el efecto de doble imposición. (Albán Zambonino, 2003, p. 71)

Se intenta buscar la solución a estos problemas mediante la aplicación de los Convenios de Doble Imposición, estos fijan las reglas necesarias para delimitar la residencia de los sujetos pasivos así como los límites en la imposición de las rentas de los no residentes. La mayor parte de los mismos, inspirados en el Modelo de Convenio elaborado por la OCDE, admiten que el país de la fuente pueda someter a imposición, con ciertos límites, las rentas en él obtenidas por los no residentes, atribuyendo al país de la residencia el establecimiento de los mecanismos precisos para evitar la doble imposición, ya sea mediante el reconocimiento de un crédito de impuesto en función del pagado en el extranjero, o mediante la exención de tales rentas. (Ramirez Gomez, 2009).

Pero, mientras que en el comercio tradicional la determinación de la residencia del sujeto pasivo o del país donde se produce la renta no plantea dificultades excesivas, en el comercio electrónico dicha delimitación se complica, como

consecuencia de la deslocalización de los sujetos intervinientes, su anonimato en muchas ocasiones, y la movilidad de que pueden beneficiarse, y la dificultad de aplicar a dichas situaciones un concepto tradicionalmente vinculado a la presencia física. De acuerdo con el artículo 4 de la OCDE la residencia fiscal en un determinado país se atribuye en función del domicilio, sede, residencia o algún concepto análogo. En caso de que por aplicación de dichos criterios apareciese un supuesto de doble residencia se atenderá al sitio en el cual se encuentra la dirección del negocio y por ende donde se desarrolla la actividad comercial y de gestión se desarrolla efectivamente. (Ramirez Gomez, 2009).

Resulta evidente que la determinación de la residencia de un sujeto presupone la previa identificación del mismo, y éste es precisamente uno de los principales inconvenientes de la utilización del comercio electrónico, por lo que los datos existentes en la red ni tienen porqué identificar al sujeto interviniente ni, por supuesto, su residencia. Las particulares características del comercio electrónico hacen, pues, bastante difícil la aplicación efectiva del tradicional concepto de residencia, especialmente en cuanto a la aplicación del criterio “sede de dirección efectiva” entre las personas o empresas que hacen actividades comerciales por medio de la red. Ante esta situación los mayores riesgos que se plantean no son ya los de una doble imposición, sino lo de una disminución o ausencia total de tributación, sobre todo si se tiene en cuenta estos nuevos eventos dan la posibilidad de que la localización de las actividades se los realice en territorios de poca presión fiscal o en paraísos tributarios.

De acuerdo a lo anterior varios países han optado por el principio de fuente territorial, a los efectos de gravar las rentas correspondientes a los sujetos no residentes en el país.

3.5.2. Tributación Indirecta

Como se señaló anteriormente, para no complicar el tema tributario del comercio electrónico, lo mejor es imponer los mismos impuestos que se utilizan en el sistema de comercio tradicional, con el fin de no complicar y confundir al contribuyente, cumpliendo con los principios de simplicidad de la teoría de fiscalidad.

Cuando se habla de impuestos indirectos, el más utilizado por las autoridades tributarias de los estados, es el Impuesto al Valor Agregado, que en su concepto menciona que debe aplicarse a cualquiera de las transacciones de bienes y servicios consignadas al consumo, con las respectivas excepciones establecidas en la ley vigente.

La simplicidad tributaria cobra más vigencia en el caso del Impuesto al Valor Agregado (IVA), cuando se habla de transacciones por vía del comercio electrónico, porque sugiere el mínimo trámite en el proceso tributario y al carecer de presencia física es lo más lógico que cualquier tipo de trámite generaría incertidumbre y burocracia hacia a los contribuyentes, con la consiguiente consecuencia de la evasión.

Las principales dificultades que genera el comercio electrónico con relación a los impuestos indirectos, específicamente con el IVA, se plantea en los suministros on-line o directo, que son aquellas operaciones de comercio electrónico en la que los productos o servicios adquiridos se reciben por medio de la misma red en formato digital. Las operaciones off line o indirecto, que son aquellas donde existe un contacto previo o compra por medios electrónicos pero la entrega del producto o servicio se lo realiza por los canales tradicionales, no tienen mayor problema para la tributación.

La tributación del IVA en operaciones de comercio electrónico off line o indirecto, no difiere en nada de lo aplicable al comercio normal o habitual de los

bienes, ya que sigue la regla fundamental de este tipo de supuestos, consistente en el consumo realizado en determinado ámbito territorial. El lugar del consumo de productos determina, en efecto, el sometimiento del IVA correspondiente. (Alvarado, 2010, p. 89)

Respecto a la tributación indirecta se menciona que existen dos dificultades planteadas; por un lado es determinar el lugar de los hechos imponible y por el otro la consideración del tipo de operaciones es decir si se trata de bienes o servicios de las transacciones realizadas por el sistema de comercio electrónico. (Albán Zambonino, 2003, p. 76)

Los tres problemas básicos que enfrenta la imposición del IVA a las transacciones por comercio electrónico son:

- La nueva distinción entre bienes y servicios
- Distinguir el origen y destino para así determinar el campo de acción de la tributación
- Control de las operaciones

3.5.2.1 Los Impuestos indirectos que gravan el Comercio Electrónico

Para entender a los impuestos indirectos que gravan el comercio electrónico, primero se trasladará a la esencia de lo que es la comercialización, pues la venta es la acción mediante la cual se transfieren bienes y servicios a título oneroso; esta transferencia difiere a la contratación o negociación que origine la mencionada, pues las condiciones y acuerdos que han llegado las partes ya han producido otros efectos. Estos bienes pueden ser de carácter corporal y por ende pueden trasladarse de un sitio a otro, así mismo el derecho que se tiene sobre ese bien y otros derechos intangibles que nacen muchas veces de estos negocios como son los de propiedad intelectual, sean estas como marcas, signos, derechos de autor, etc., y de igual manera los documentos,

certificados, títulos, papeles que implican la formalización de la transferencia de los bienes antes mencionados. (De la Vega Rengifo, 2008).

Es así que el Impuesto a las Ventas(o impuesto al valor agregado) es un tributo que se genera a través del consumo, su objetivo es gravar las transacciones en general sin importa la clase con que sean estas de carácter comercial. En los países menos desarrollados este ingresos es de vital importancia ya que es un tributo indirecto que por excelencia y por su poder recaudatorio es el principal ingreso en los sistemas tributarios. (Asorey R.O., 2005, p. 145).

El IVA grava las operaciones comerciales en las cuales actúan compradores y vendedores de bienes y servicios, con el fin de disminuir su carácter regresivo las legislaciones prevén determinadas exenciones, principalmente relativas a productos de consumo básico y servicios esenciales. (Asorey R.O., 2005, p. 176).

Es evidente que los mismos problemas que aquejan a la tributación directa de igual manera se ven reflejado en la tributación indirecta, pues los mismos problemas y retos enfrentan en estos dos campos el comercio electrónico.

De manera particular la tributación indirecta plantea dos problemas derivados del comercio internacional:

- La imposición en origen: que implica que el país exportador de bienes y servicios es quien tiene la potestad para gravarlos. Los impuestos deben ser pagados al país o jurisdicción donde se fabricó el bien, eximiéndose en el lugar donde se consumen.
- La imposición en el destino: Bajo ésta premisa un país grava productos y servicios que se consuman o utilicen en el mismo, por lo tanto las exportaciones se encuentran exentas por el impuesto, mientras que las importaciones son gravadas al momento de introducción al país para

consumo, con el mismo alcance a la comercialización interna de los mismos productos. (Asorey,R.O., 2005, p. 176).

En resumen, las jurisdicciones apuestan por la tesis de la imposición en el lugar de destino en su gran mayoría, pues de esta manera se remedia algún tipo de perjuicio que se pueda producir por cuanto los productos a comercializar tiene un sentido económico como es la libre competencia y por ende no afectaría a los negocios en el ámbito del mercado internacional.

CAPÍTULO IV

4. ANÁLISIS DE LOS PROBLEMAS FISCALES EN COMERCIO ELECTRÓNICO QUE ENFRENTA EL ECUADOR

Con el inminente avance del desarrollo tecnológico y sus consecuencias hacia los mecanismos de comercialización de productos y servicios, existen ópticas divergentes si esta nueva forma de comercio traería beneficios o perjuicios a la gestión estatal enfocada en la administración tributaria.

Es evidente que el comercio electrónico beneficia a oferentes y demandantes de los diversos productos y/o servicios que se comercializan en la internet, pero es necesario plantearse la pregunta, esto es beneficioso o perjudicial para la sociedad en general a través del pago de tributos.

En teoría económica a mayor actividad comercial existe una mayor recaudación tributaria cuando se habla de comercio tradicional, pero en el comercio electrónico esa premisa no se aplica al ciento por ciento; porque existen vacíos legales que perjudican la recaudación y permiten la evasión fiscal.

En el caso ecuatoriano, la recaudación tributaria ha tenido un constante crecimiento en los últimos años por la gestión proactiva de la autoridad tributaria y la concientización de la sociedad que el pago de impuestos es un beneficio para la sociedad que se traduce en obra pública. Este cambio de visión ha costado algunos años desde que se dio el cambio organizacional del Servicio de Rentas Internas.

Cuando de comercio electrónico se habla, la recaudación tributaria todavía no tiene el impacto entre los contribuyentes, porque se trata de un “comercio fantasma” que dificulta la aplicabilidad de cualquier clase de impuesto, por lo que se ha planteado en el contexto internacional, específicamente Estados

Unidos y Europa, la posibilidad de creación de nuevos tipos de impuestos para el comercio electrónico.

Para entender las implicaciones fiscales en el país del comercio electrónico, es conveniente conocer lo que se ha planteado en otras latitudes, en especial en aquellas donde el comercio electrónico tiene un peso sustancial, de esta forma, en la siguiente tabla se resume los principios tributarios aplicados al comercio electrónico, en Estados Unidos y lo que la Organización para la Cooperación y Desarrollo (OCDE) recomienda a sus países miembros.

TABLA 5. Principios tributarios del comercio electrónico estados unidos y organización para la cooperación y el desarrollo (OCDE).

LUGAR	PRINCIPIO TRIBUTARIO	DEFINICION
ESTADOS UNIDOS	NEUTRALIDAD	COMERCIO TRADICIONAL = COMERCIO ELECTRONICO
ESTADOS UNIDOS	FLEXIBILIDAD	APLICAR PRINCIPIOS TRIBUTARIOS A LAS NUEVAS MODALIDADES DE COMERCIO ELECTRONICO
OCDE	NEUTRALIDAD	HOMOGENIDAD E IGUALDAD ENTRE DIVERSAS FORMAS DE COMERCIO
OCDE	EFICACIA	NUEVAS TECNOLOGIAS DEBEN SERVIR PARA MEJORAR MECANISMOS DE CONTROL TRIBUTARIO
OCDE	FLEXIBILIDAD	SISTEMAS FISCALES DEBEN ADAPTARSE NUEVAS FORMAS DE COMERCIO
OCDE	IGUALDAD	LAS MEDIDAS PARA PREVENIR EL FRAUDE DEBEN SER PROPORCIONADAS
OCDE	SEGURIDAD	NORMAS FISCALES APLICADAS AL COMERCIO ELECTRONICO DEBEN SER COMPENSIBLES

Tomado de *Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions*, OCDE

Cabe mencionar, que los Estados Unidos, es un sistema de gobierno federal, donde los cincuenta estados de la Unión Americana son autónomos en

cuestiones tributarias con relación a los impuestos a las ventas o valor agregado.

El consenso internacional hacia la tributación del comercio electrónico es inclinado por mantener los mismos tributos que se manejan en los canales tradicionales de comercio. Las posturas de los países desarrollados es mantener la importancia de la economía digital y determinar que mayores son los beneficios que recibimos del comercio electrónico que los perjuicios que podría causar el no pago de impuestos.

El caso ecuatoriano no difiere en cuanto a la aplicación de los principios tributarios, lo diferente es la penetración del comercio electrónico derivado del uso de la tecnología. La autoridad tributaria debe tener en cuenta los principios establecidos por otras legislaciones que tienen un mayor flujo y experiencia en el comercio electrónico, y es conveniente que adapte a la realidad nacional.

De esta forma la identificación de los problemas tributarios podría plantearse de la siguiente forma:

- **Identificación mecanismos de transaccionalidad.-** es importante que la autoridad fiscal realice una diferenciación entre los comercios que publicitan sus productos en la internet pero el cierre de la operación se realiza de forma física y los comercios donde toda la transacción se realiza de forma virtual.

Un ejemplo del primer caso es, cuando un cliente busca una prenda de vestir y para ser más eficiente en su búsqueda visita varias páginas web para encontrar la prenda ideal por color o talla. Cuando encontró la prenda de su gusto, visitó la tienda física y realizó la transacción, de esta forma se emitió una factura legal y se cumplió con la normativa tributaria con los pagos de impuestos correspondientes.

El ejemplo concerniente al segundo caso se da, cuando el mismo cliente ingresa a portales de intermediación comercial como

www.mercadolibre.com.ec, y busca la prenda de su conveniencia, ejecuta la compra a través de dicho portal de compras, se realiza la transacción de dinero a través de una transferencia bancaria y el cliente recibe su prenda por algún medio de correo. En este caso, no existió pago de ninguna clase de impuesto y para la autoridad tributaria esa transacción no existió con la evidente pérdida de recursos para las arcas fiscales.

- **Tecnología en la recaudación tributaria.-** la autoridad tributaria no cuenta con los recursos tecnológicos y humanos suficientes para detectar los posibles huecos de evasión fiscal en comercio electrónico. Al ser la internet un espacio amplio que sobre pasa los límites físicos se complica el control tributario, pero aún, si se quiere utilizar los mismos mecanismos de control del comercio tradicional.
- **Simplicidad tributaria.-** no es pertinente establecer mecanismos de control burocráticos para los contribuyentes que participan en el comercio electrónico, porque se va a desmotivar el apego a la normativa fiscal vigente. Sería novedoso e interesante plantear un mecanismo al estilo del Régimen Impositivo Simplificado (RISE) para que exista una etapa de amortiguamiento para esos comerciantes que están por fuera de la ley tributaria.
- **Legislación clara y precisa.-** la legislación vigente en el Ecuador sobre comercio electrónico data del año 2002, han transcurridos once años donde la tecnología ha cambiado a pasos agigantados, como ejemplo ilustrativo, se puede mencionar que las redes sociales y los teléfonos celulares inteligentes “*smartphones*” en el año 2002 prácticamente no existían, por lo que es necesario que la legislación tome en cuenta el desarrollo de las tecnologías de la información. Esto es aún difícil que suceda, porque desde el año 2012 reposa en la Asamblea Nacional un Proyecto de Ley Reformatoria a la Ley de Comercio Electrónico, que

hasta el momento no ha tenido el trámite legal correspondiente para su aprobación.

4.1. Razones por qué regular el Comercio Electrónico en Ecuador

En el actual contexto del avance de las tecnologías de la información, se están introduciendo fenómenos importantes en la sociedad, porque las nuevas formas de comunicación ya no solo permiten acceder a información ágil y rápidamente, sino que están fomentadas con las relaciones entre agentes económicos y personas que desembocan en consecuencias jurídicas o tributarias, que antes no existían.

Por el lado comercial, la penetración de las tecnologías de la información ha sido positiva porque ha permitido acceder a clientes de nuevas formas y ampliando el abanico comercial de las empresas y permitiendo mayor atomización entre sus potenciales demandantes, esto se traduce en mayores beneficios monetarios. Pero ese incremento comercial no necesariamente se traduce en beneficio social a través de la generación de tributos, ya que la generación de nueva legislación o cambios en la existente es más lenta que las actividades comerciales, eso da una ventaja sustancialmente a los operadores comerciales a través de internet.

El comercio electrónico es un mecanismo de transaccionalidad y aplicación comercial que tiene una evolución constante, tendrá una mayor implicación con el paso del tiempo, porque las herramientas tecnológicas, que facilitan el comercio electrónico, tendrán un mayor peso en la vida diaria de la sociedad. Por esta razón, es conveniente efectuar un análisis minucioso de las implicaciones del comercio electrónico en la situación fiscal de los países.

Al comercio electrónico no se lo debe considerar solo un método de compra a través de la red, significa construir todo un modelo de negocios enfocado en un mercado muy amplio, es consolidar procesos organizacionales que incluyen

ofertas, pedidos, compras, pagos, etc., y demás características que un comercio tradicional lo realiza por los canales físicos. Estos cambios implican problemas legales que la normativa vigente no puede solucionar o tiene mecanismos de renovación jurídica más lentos que el avance tecnológico.

Castañeda Rivera menciona a Guevara con la siguiente apreciación, las compras que se realizan por internet no tienen muchos problemas en cuanto al dinero se refiere, pues con convertir una tarjeta de crédito en dinero electrónico es fácil poder hacerlo dentro de la red, así entonces el pago estaría asegurado por una parte, pero por la otra no se puede garantizar que se reciba el objeto o producto virtual. Este es un ejemplo claro de cómo las legislaciones deben regular este tipo de comercio pues han quedado prácticamente desprevenidas las transacciones que se hacen a través de la red. Por lo mencionado algunas legislaciones han tratado de estudiar este fenómeno (en especial en los Estados Unidos y los países de la Unión Europea), con el fin de actualizar las leyes existentes y también generar leyes nuevas pero como el avance tecnológico es acelerado, estas disposiciones cada vez quedan rezagadas en el tiempo, aunque pueden servir como directrices en las nuevas regulaciones nacientes. (Castañeda Rivera, 2000).

A pesar de la existencia de regulaciones jurídicas del comercio electrónico, el campo en el cual aplicar nueva normativa crece día a día por la evolución constante de la tecnología para encontrar nuevas formas de generar negocios, por lo que surgen de algunas dudas, tales como: cuál es el hecho imponible en donde converge el vínculo jurídico entre las partes, la necesidad de un documento escrito, el valor de la transmisión de datos por vía electrónica, la autenticidad de una firma producida con medio electrónicos, y son esas mismas preguntas las que se plantean en la mayoría de países que buscan regular el comercio electrónico en base a la propuesta de la Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional.

Las razones por qué regular el comercio electrónico en el país incluye motivaciones jurídicas, tecnológicas y protección al consumidor.

Razones Jurídicas

Como se mencionó anteriormente, la legislación referente al comercio electrónico tiene que ser flexible y ágil porque los cambios tecnológicos van a una velocidad inusitada, y cualquier legislación puede ser obsoleta, en algunos casos, en cuestión de semanas en algunos casos.

Ante esta circunstancia de inercia jurídica para el comercio electrónico, existen algunas voces que mencionan que sería conveniente la autorregulación de los involucrados, dejando una legislación básica y dejar que el mercado se adapta para encaminar soluciones que emanen del interior del sector.

De este modo, si de “sociedad de la información y conocimiento” se habla, se debe poner a la confianza como un activo fundamental a tener en cuenta si se quieren realizar de forma exitosa transacciones por internet. Para mejorarla, la autorregulación puede ser un mecanismo útil para las compañías que quieran realizar y control las actividades de un manera más eficiente. Otro instrumento que puede ayudar a ser una especie de garantía son sellos de confianza, los cuales a través de una representación visual en la página web de la empresa, indican que un determinado producto o servicio cumple con un conjunto de características pre establecidas. Países como los Estados Unidos y Reino Unido poseen casos que son de gran utilidad, dado el éxito que este tipo de mecanismo ha implicado en estos estados. (Dittmar, 2012, pp. 91-100).

Esta opción, para el caso ecuatoriano, parece ser la menos indicada porque no existe una tradición social del cumplimiento de la ley, la idiosincrasia anglosajona es más estricta en el cumplimiento de las normativas legales aunque las leyes sean permeables. En contraste la idiosincrasia latina, busca la mínima rendija legal para establecer un hueco que sacar provecho propio económico o social.

Por lo tanto la mejor manera de regular el comercio electrónico es con el establecimiento de normativa jurídica que sea de consenso entre los diferentes actores y con la palabra decidora de la autoridad tributaria, que debe prever todas las opciones posibles que puedan permitir evasión y elusión fiscal.

Razones tecnológicas

Como se mencionó anteriormente, la tecnología evoluciona a un ritmo cada vez más rápido por la misma apetencia de los consumidores a contar con los dispositivos de última generación, ese el caso de los teléfonos inteligentes y *tablets*, que con poco tiempo en el mercado han tenido un alto nivel de penetración en el mercado tecnológico.

De igual forma, se mencionó que las regulaciones legales del comercio electrónico fruto de la evolución tecnológica van a un paso por detrás de las nuevas condiciones del mercado, por lo que la normativa está en desventaja para reglamentar el comercio electrónico. Ante esta circunstancia, la mejor manera de contrarrestar esta tendencia, es que las autoridades tributarias tomen a la tecnología como una aliada en su intención de normar el comercio electrónico para generar tributación en transacciones que antes se constituían en una clara evasión fiscal.

En resumen a la tecnología se la debe tomar como un aliado instrumento por el cual se pueden ejecutar las regulaciones fiscales, pero para aquello deben existir estudios que den una visión más amplia al legislador y gobiernos de turno de los alcances y efectos a los cuales están expuestos los negocios en la red y su afectación que en materia tributaria se refieren. (Albán Zambonino, 2003, p. 70)

Protección al consumidor

Un gran conjunto de usuarios no confían en el internet y sus posibilidades de ser un medio de pago, porque el uso de la autopista de la información genera un anonimato que asusta sobre todo a los consumidores. Muchas

transacciones comerciales se las ejecuta con la utilización de tarjetas de crédito o débito de carácter internacional, con las cuales se puede producir el pago, pero se tiene el riesgo que no es segura esta metodología porque los datos del comprador pueden ser vulnerables y visualizados por agentes maliciosos que podrían utilizar esta información para fines de estafa y engaño.

La característica primordial de los negocios por medio electrónicos se enfoca en un mercado globalizado y sin punto fijo de residencia, dentro de estas características se generan un gran número de transacciones con intereses y objetivos diferentes lo que genera un importante nivel de inseguridad jurídica. No es lo mismo comprar en un lugar físico de la ciudad de residencia y comprar un producto en un comercio ubicado en miles de kilómetros de distancia donde se desconocen si el producto comprado va a llegar a su destinatario y en caso de reclamo cual será el procedimiento para el reclamo.

Es necesario establecer mayores herramientas jurídicas para que los usuarios del comercio electrónico tengan el respaldo legal suficiente para operar por éste canal comercial tecnológico, porque no sería eficiente el limitar el comercio electrónico porque es un mecanismo que continuará creciendo por las mismas expectativas de los oferentes, negar o disminuir su existencia sería un error desde cualquier punto de vista.

Por otro lado cuando se utiliza la contratación electrónica, se abre otra arista que son los derechos del consumidor, pues existen algunos elementos necesarios para la ejecución del contrato en sí, como son el consenso, la transparencia de la información, si existen cláusulas que vayan en detrimento de algunas de las partes, la protección y privacidad de los datos, cláusulas de responsabilidad y aceptación expresa de las condiciones, etc.

Las tecnologías de la información y comunicación (TIC) necesitan fuertes regulaciones en temas relacionados con la protección del consumidor, porque la confianza que debe existir entre los involucrados en una transacción comercial en internet es importante, porque se debe mantener los datos

personales de los consumidores alegados de cualquier medio fuera de la ley como *hackeo*, *pishing* o piratería informática. Ya que el anonimato que brinda el comercio electrónico, puede ser una fuente de inspiración para los gestores de actividades ilícitas.

Si de contratación electrónica se habla podemos distinguir de dos vías a esta modalidad:

TABLA 6. Modalidad de Contratación electrónica

MODALIDAD DE CONTRATACION ELECTRONICA	
TIPO	DESCRIPCION
PROVEEDOR ACCESO A INTERNET	El cliente firma un contrato y se compromete a cancelar un valor mensual por el servicio de internet.
PROVEEDOR BIENES Y SERVICIOS	Habilitado el acceso a internet, el usuario tiene libertad para navegar por la red en busca de bienes y servicios ofrecidos de forma electrónica.

La contratación electrónica y por ende el contrato es la operación de intercambio de información, este intercambio genera un negocio comercial, que va encaminado a la transferencia de bienes intangibles (pueden ser estos programas de computador, juegos, afiliaciones virtuales) o también los pedidos para el intercambio de bienes físicos.

El perfeccionamiento del negocio jurídico será el momento en que el vendedor genere las condiciones y el comprador las acepte las condiciones y viceversa. Cabe destacar que en estos negocios no hay fronteras físicas pues el internet es un espectro amplio en el cual se desarrollan varias transacciones sin control.

Pero la voluntad de contratar como tal va a manifestarse con el uso de los servidores, computadores y la red telemática en forma conjunta.(Rolero, 2001).

En el comercio tradicional, el individuo preserva su intimidad comprando productos sean estos bienes servicios o materiales que requiere, está a la vez es pagada con dinero al contado, en este caso muchas veces ni siquiera se conoce la verdadera identidad del comprador pues puede facilitar datos falsos para la compra, y lo importante aquí es simplemente el acto de vender y comprar. En cambio en las compras que se realiza a través de la web, muchas páginas deben seguir un procedimiento, entre ellos hacer un registro, en el cual se proporciona algunos datos personales (teléfonos, direcciones, correos), además que estas compras se las hace con una tarjeta de crédito internacional la misma que también debe ser registrada. Ahora por otro lado se corre el riesgo, de que la identidad del individuo se relacione con los bienes y servicios que se están adquiriendo. Entonces la información proporcionada podría ser utilizada para ser comercializada a otras compañías, las mismas que pueden ser fuente de publicidad directa o incluso el *spam* o publicidad engañosa. Para evitar esta forma de incentivo al spam, en el mercado se están desarrollando cada vez más herramientas y páginas web que generan una especie de dinero electrónico y como se revisó en el caso de las compras al contado este dinero puede proteger los datos personales de los compradores pues funciona idénticamente al dinero en efectivo, aquí de la misma manera solo importaría la acción comprar y vender. (Ruz, 2012)

Es importante que la página web informe al comprador sobre todos los datos que se registran y para qué son utilizados, entre esa información deben registrar la dirección del servidor, el proveedor de internet, la fecha de acceso, la hora, el registro de ficheros o también llamados *cookies*; además que se debe informar sobre la descripción, características y modo de utilización de los productos comercializados, además que se informe sobre los impuestos que esta transacción genere; por otro lado también se debe informar sobre los modos y logística de envío, gastos de entrega, modos en que el pago se realiza

(sea efectivo, tarjeta de crédito, crédito directo, etc.) si se cobra una comisión por la utilización del sitio web y los plazos en el que las ofertas tienen validez, etc. (Rolero, 2001)

4.2. Riesgos Fiscales y nula tributación producidos por el Comercio Electrónico

En la actual sociedad de la información, las ampliaciones comerciales no han visto límites con la expansión de la red, el internet es el mercado. Esta circunstancia hace que sea necesario crear un marco normativo idóneo, con la finalidad de generar un gobierno fiscal eficiente, el mismo que debe buscar la manera de garantizar la equidad tributaria, y entre esos objetivos se debe impedir que el internet se transforme en un mercado más grande para los evasores de impuestos y sea considerado como el mayor paraíso fiscal del mundo. (Corabi, 2007)

Un concepto básico manejado en la teoría tributaria menciona, para que un impuesto sea imponible y realizable es necesario que sea controlable e identificable. En este contexto, los impuestos al comercio electrónico no podrían ser realizables por cuanto no cumple con los preceptos anteriores, ya que carece de control e identidad, esto constituye la fuente principal de riesgo fiscal asociado al comercio electrónico.

El comercio electrónico no es controlable porque los avances tecnológicos han permitido que las operaciones comerciales trasciendan la presencia física de los involucrados por lo tanto no existe un sujeto de retención formal del impuesto en los casos de comercio electrónico online, es poco probable la presencia física de comprador o vendedor toda la transacción se realiza bajo el amparo del anonimato. Y como consecuencia del anonimato de las transacciones online la identidad de los sujetos es nula, ya que en muchas ocasiones son remplazados por seudónimos que sirve para identificar en las páginas dedicadas a este fin.

En la práctica es complicada la identificación de las personas, entidades y usuarios que se encuentran al otro lado de un computador, así mismo identificar un lugar exacto donde se encuentre esa persona, así se sepa cuál es el proveedor de internet. Tanto el comprador como vendedor se encuentran vinculados en el negocio como tal pero también pueden escudarse en un anonimato y desvincularse en los límites geográficos. Entonces sin un individuo identificado ni lugar en el cual jurisdiccionalmente aplicar el tributo hace difícil la aplicación de un sistema impositivo. Además los pagos también son en muchos casos anónimos sin poder identificar absolutamente nada de la transacción, fácil campo para la evasión fiscal. Lamentablemente la tecnología ha permitido que los actores de la economía no puedan ser identificados, ni tampoco aplicar principios fundamentales de la tributación como el de la residencia o ingreso fuente, pero las administraciones tributarias deberían ayudarse y aventajarse de estas nuevas tecnologías para poder identificar a estos individuos y someterlos a una jurisdicción que sea equiparada según la transacción correspondiente. Una posible salida a tal controversia sería el análisis, estudio y emisión de una legislación regional o inclusive mundial mediante la cual se pueda crear convenios en el que los estados puedan tratar de frenar las dificultades que ha representado este nuevo tipo de comercio y a la vez armonizar en forma conjunta. (Albán Zambonino, 2003, p. 70).ç

4.3. Potenciales controles y vacíos legales subsanables para el Comercio Electrónico en Ecuador

En el Ecuador aún existen vacíos legales dentro del Código de Comercio, pues estas leyes no han sido modificadas desde la última codificación realizada en 1960. Si bien existe el Proyecto de Ley Reformatoria al Código de Comercio emitida por la Comisión 4 (Comisión especializada permanente del desarrollo económico, productivo y la microempresa) enviada para debate el 10 de abril de 2012, el proyecto aún no ha sido aprobado lo cual ha provocado que todavía no se puede contar con leyes aprobadas y actualizadas que permitan impulsar el desarrollo del comercio en nuestro país manteniéndose los vacíos existentes

tanto tributarios como legales producto de transacciones derivadas del comercio electrónico. (Cáceres Cortez, 2012).

Este proyecto de ley en su artículo 178 considera como potenciales vacíos que deben ser regularizados a los siguientes:

“Art.178.- 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 a los usuarios de estos sistemas”.
(Cáceres Cortez, 2012)

Con respecto a los mensajes de datos éstos deben ser reconocidos jurídicamente y deben tener el mismo valor que los documentos escritos, así como ser sometidos a las leyes de propiedad intelectual, confidencialidad y reserva. Los mensajes de datos deberán ser considerados como íntegros si estos se mantienen inalterables y completos. Esto puede dar origen a la desmaterialización de los documentos físicos siempre que cuenten con todas las obligaciones previstas por la ley. Los documentos que sean desmaterializados deben poseer la firma electrónica debidamente certificada y conservadas por un tiempo mínimo de 15 años siempre y cuando ésta información sea accesible para una posterior consulta, de igual manera deben ser conservados en el formato original y se preserve todos los datos con los que se pueda determinar el origen del mensaje, datos de destinatarios y fechas de modificación y creación. (Cáceres Cortez, 2012).

El artículo 190 del proyecto de Ley define a la Firma Electrónica como:

“Los datos en forma electrónica consignados en un mensaje de datos, adjuntados o lógicamente asociados al mismo, y que puedan ser utilizados para identificar al titular de la firma en relación con el mensaje

de datos, e indicar que el titular de la firma aprueba y reconoce la información contenida en el mensaje de datos.” (Cáceres Cortez, 2012)

Para que un comerciante tenga una firma electrónica debe someterse al cumplimiento de obligaciones según lo señala el artículo 194 del proyecto de ley el titular de la firma electrónica deberá:

- ✓ “Cumplir con las obligaciones derivadas del uso de la firma electrónica;
- ✓ Actuar con la debida diligencia y tomar las medidas de seguridad necesarias, para mantener la firma electrónica bajo su estricto control y evitar toda utilización no autorizada;
- ✓ Notificar por cualquier medio a las personas vinculadas, cuando exista el riesgo de que su firma sea controlada por terceros no autorizados y utilizada indebidamente;
- ✓ Verificar la exactitud de sus declaraciones;
- ✓ Responder por las obligaciones derivadas del uso no autorizado de su firma, cuando no hubiere obrado con la debida diligencia para impedir su utilización, salvo que el destinatario conociere de la inseguridad de la firma electrónica o no hubiere actuado con la debida diligencia;
- ✓ Notificar a la entidad de certificación de información los riesgos sobre su firma y solicitar oportunamente la cancelación de los certificados; y,
- ✓ Las demás señaladas en la ley y sus reglamentos”. (Cáceres Cortez, 2012)

Para que una firma electrónica se considere válida debe poseer una certificación que servirá para certificar la identidad del titular de una firma electrónica. Según el artículo 196 del Proyecto de Ley: “Certificado de firma electrónica es el mensaje de datos que certifica la vinculación de una firma electrónica con una persona determinada, a través de un proceso de comprobación que confirma su identidad”.

Las entidades que prestan este servicio deberán proporcionar al titular de la firma electrónica todas las seguridades y que se garantice siempre que la confidencialidad sea permanente, además que el servicio de certificación de información, sea a tiempo y accesible en el momento que sea necesario. (Cáceres Cortez, 2012).

De igual manera toda contratación electrónica y telemática se realizará mediante contratos instrumentados por mensajes de datos y tendrán la misma validez que cualquier otro tipo de contrato, por cualquier controversia que pueda suscitarse estos serán sometidos según verse el contrato a la jurisdicción correspondiente, o en todo caso se debe revisar las normas del Código de Procedimiento Civil Ecuatoriano o en su defecto se debe revisar la Ley Orgánica de Defensa del Consumidor, pues algunos contratos son sometidos a esta ley.

En toda transacción siempre existe un consumidor y no es la excepción la contratación de servicios electrónicos por lo que la prestación de estos servicios en el Ecuador deberá ser clara y precisa con el fin de mantener al consumidor bien informado de sus derechos y obligaciones. Toda publicidad, promoción e información a través de servicios electrónicos deberá realizarse conforme la ley y su incumplimiento deben ser sancionados de acuerdo al ordenamiento jurídico vigente.

“La publicidad, promoción e información de servicios electrónicos, por redes electrónicas de información, incluida la internet, se realizará de conformidad con la ley, y su incumplimiento será sancionado de acuerdo al ordenamiento jurídico vigente en el Ecuador”. (Consejo Nacional Telecomunicaciones)

Este proyecto de Ley Reformatoria del Comercio deja entrever los principales puntos sobre los cuales existen vacíos en el Ecuador acerca del Comercio Electrónico ante los cuales es necesario formular controles que permitan tener una adecuada administración tributaria y legal sobre temas que abordan el

comercio electrónico y sobre todo tener mecanismos y sistemas apropiados que regulen el accionar de un sector que ha venido desarrollándose sin parada la vertiginosa creciente de los negocios a través de medios electrónicos y que permitan sobre todo como habíamos mencionado antes impulsar el desarrollo del país.

Según el informe “*Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions*” emitido por el Comité de Asuntos Fiscales destaca las principales conclusiones a las cuales llegaron en el campo de la administración tributaria y que pueden servir de base para que el comercio electrónico en el Ecuador sea más llevadero y cumplan con los principios que deriva el comercio electrónico:

- ✓ Servicio al contribuyente: Las autoridades fiscales deberán utilizar la tecnología disponible en cada momento y los desarrollos comerciales nocivos como recurso para administrar los sistemas tributarios y mejorar la calidad de servicio que les brindan al contribuyente;
- ✓ Administración tributaria, necesidad de identificación e información: Las autoridades fiscales deberán lograr un acceso seguro a la información que sea confidencial, con el fin de identificar a los contribuyentes y obtener la información necesaria que les permita llevar a cabo la administración del sistema tributario.
- ✓ Recaudación y control: Al respecto, cada país deberá asegurarse de contar con sistemas apropiados que les permitan llevar a cabo de manera eficiente el control y la recaudación. Asimismo, deberán desarrollarse mecanismos internacionales que asistan en la recaudación de impuestos. (Nuñez A. S., 2001, p. 78).

De acuerdo a lo planteado se describen los pasos a seguir para alcanzar un mayor y mejor control emitidos por el *Frame Work Conditions*:

- ✓ Respecto del Servicio al contribuyente, desarrollar un consenso a nivel internacional en cuanto a llevar a cabo un sistema tributario simplificado que minimice los costos impositivos, principalmente para las pequeñas y medianas empresas.
- ✓ Respecto a la administración tributaria, necesidad de identificación e información, de adoptar una práctica de identificación convencional para los negocios electrónicos; como así también de llevar a cabo el desarrollo de guías internacionales aceptables referentes a la identificación, y que las firmas digitales pudieran ser aceptadas a los efectos de identificación en los asuntos tributarios. Por otra parte se consideró necesario el desarrollo a nivel global de requerimientos de información que fueran uniformes, como por ejemplo, aceptación de grabaciones electrónicas, formato de las grabaciones, acceso a la información de terceras partes, entre otros.
- ✓ Respecto a la recaudación y control, diseñar estrategias apropiadas y medir las mejoras impositivas en relación a las transacciones de comercio electrónico, incluyendo una medición en relación al cumplimiento voluntario. (Nuñez A. S., 2001, p. 89).

Todavía queda un camino largo por recorrer en cuanto al comercio electrónico se refiere, conforme avanza a pasos agigantados la tecnología el avance con respecto de la materia en cuestión es demasiado lento, pues muy pocos son los acuerdos y consensos logrados además de que las pocas leyes, principios y acuerdos que existen son interpretados de acuerdo a conveniencia de quien los utiliza.

Opiniones divididas, estarán siempre presentes en las discusiones para determinar los principios sobre la fiscalidad internacional para que cumplan con los preceptos de equidad y proporcionalidad, que permitan una equitativa repartición de las rentas entre los países.

.4.4. La Administración Tributaria Ecuatoriana y su control jurisdiccional en el Ecuador en Comercio Electrónico

El elevado uso de internet en las relaciones de comunicación en la actualidad ha permitido que las fuerzas del mercado tengan un movimiento que han eliminado los límites geográficos en las operaciones comerciales. Las transacciones electrónicas han mejorado ciertos aspectos de las organizaciones, como la competitividad y la innovación permitiendo el avance del mercado para lograr un mayor posicionamiento de marca en el mercado electrónico. Además se han fortalecido los servicios de venta y atención al cliente que permitan dar un elemento de diferenciación en un ambiente con excesiva competencia.

Administración Tributaria en Ecuador

El Código Tributario (2009, pp. 21,22) distribuye a la Administración Tributaria en tres órganos importantes que son:

- ✓ Administración Tributaria Central,
- ✓ Administración Tributaria Seccional, y
- ✓ Administración Tributaria de Excepción

El Código Tributario (2009, pp. 21,22) en su Título III De La Administración Tributaria,

, Capítulo I De Los Órganos: señala lo siguiente:

“Art. 64.- Administración Tributaria Central.- La dirección de la administración tributaria, corresponde en el ámbito nacional, al Presidente de la República, quien la ejercerá a través de los organismos que la ley establezca.

La misma norma se aplicará:

1. Cuando se trate de participación en tributos fiscales;

2. En los casos de tributos creados para entidades autónomas o descentralizadas, cuya base de imposición sea la misma que la del tributo fiscal o éste, y sean recaudados por la administración central; y
3. Cuando se trate de tributos fiscales o de entidades de derecho público, distintos a los municipales o provinciales, acreedoras de tributos, aunque su recaudación corresponda por ley a las municipalidades.

Art. 65.- Administración tributaria seccional.- En el ámbito provincial o municipal, la dirección de la administración tributaria corresponderá, en su caso, al Prefecto Provincial o al Alcalde, quienes la ejercerán a través de las dependencias, direcciones u órganos administrativos que la ley determine.

A los propios órganos corresponderá la administración tributaria, cuando se trate de tributos no fiscales adicionales a los provinciales o municipales; de participación en estos tributos, o de aquellos cuya base de imposición sea la de los tributos principales o estos mismos, aunque su recaudación corresponda a otros organismos.

Art. 66.- Administración tributaria de excepción.- Se exceptúan de lo dispuesto en los artículos precedentes, los casos en que la ley expresamente conceda la gestión tributaria a la propia entidad pública acreedora de tributos. En tal evento, la administración de esos tributos corresponderá a los órganos del mismo sujeto activo que la ley señale; y, a falta de este señalamiento, a las autoridades que ordenen o deban ordenar la recaudación”.

La facultad o potestad reglamentaria se refiere a la “capacidad jurídica de expedir reglamentos para facilitar la aplicación de las leyes tributarias.” (Andrade R. D., 2008, p. 86).

Ahora bien, como Administración Tributaria le rigen atribuciones y deberes otorgados por el Código Tributario asignándole las siguientes facultades:

“Art. 67.- Facultades de la administración tributaria.- Implica el ejercicio de las siguientes facultades: de aplicación de la ley; la determinadora de la obligación tributaria; la de resolución de los reclamos y recursos de los sujetos pasivos; la potestad sancionadora por infracciones de la ley tributaria o sus reglamentos y la de recaudación de los tributos.” (Código Orgánico Tributario, 2009, p. 22)

Estas facultades poseen principios que según el Art. 73 del Código Tributario deben desarrollarse bajo las normas de acción “con arreglo a los principios de simplificación, celeridad y eficacia”. (Andrade R. D., 2008, p. 85)

Por disposición del artículo 147, numeral 13 de la Constitución de la República es atribución del Presidente de la República, dictar reglamentos para aplicación de las leyes. En cambio el Ministro de Finanzas y el Director del Servicio de Rentas Internas apegados a su respectivo ámbito emitirán circulares o disposiciones generales, las cuales son elementos que guían la aplicabilidad de la norma tributaria con el objetivo de que sea eficaz el trabajo de la administración. (Constitución de la República del Ecuador, 2009, pp.112,113).

Servicio de Rentas Internas

El Servicio de Rentas Internas fue creado mediante la Ley N° 41 publicado en el Registro Oficial 206 de fecha 2 de diciembre de 1997.

“El Servicio de Rentas Internas (SRI) es una entidad técnica y autónoma que tiene la responsabilidad de recaudar los tributos internos establecidos por Ley mediante la aplicación de la normativa vigente. Su finalidad es la de consolidar la cultura tributaria en el país a efectos de incrementar sostenidamente el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes.” (Servicio de Rentas Internas, 2010)

Esta institución se encarga de regular y controlar que se cumplan todas las obligaciones, deberes y se velen derechos de los contribuyentes. El mandato y compromiso del (SRI) es promover, exigir y persuadir al cumplimiento de las obligaciones tributarias, por supuesto enmarcado en principios éticos y legales, para asegurar una eficaz recaudo de tributos y que fomente la cohesión social. (Servicio de Rentas Internas, 2010)

El Servicio de Rentas Internas y el E-Commerce

El SRI dentro de su plan estratégico vigente para los años 2012 – 2015 se ha trazado cumplir con objetivos importantes para dar respuesta al fenómeno del comercio electrónico y beneficiar tanto al contribuyente como a la administración tributaria y aventajarse de las nuevas tecnologías implementadas en el país, es así que esta entidad en este campo busca:

- Integrar medios físicos y virtuales, estos deben estar calificados con estándares de calidad y los cuales puedan facilitar una información veraz y oportuna, enfocada al control tributario.
- Nuevo esquema de emisión de comprobantes electrónicos: Dentro de este objetivo el SRI se plantea reducir los costos para la ciudadanía en la gestión de los procesos de facturación y mejorar los canales de atención y fortalecer los procesos de control sobre las obligaciones tributarias.
- Fortalecer e incentivar el uso de la firma electrónica para toda transacción electrónica.

La firma electrónica en el Ecuador está siendo utilizada por parte de los contribuyentes en transacciones electrónicas, sin embargo el porcentaje de utilización es muy bajo.

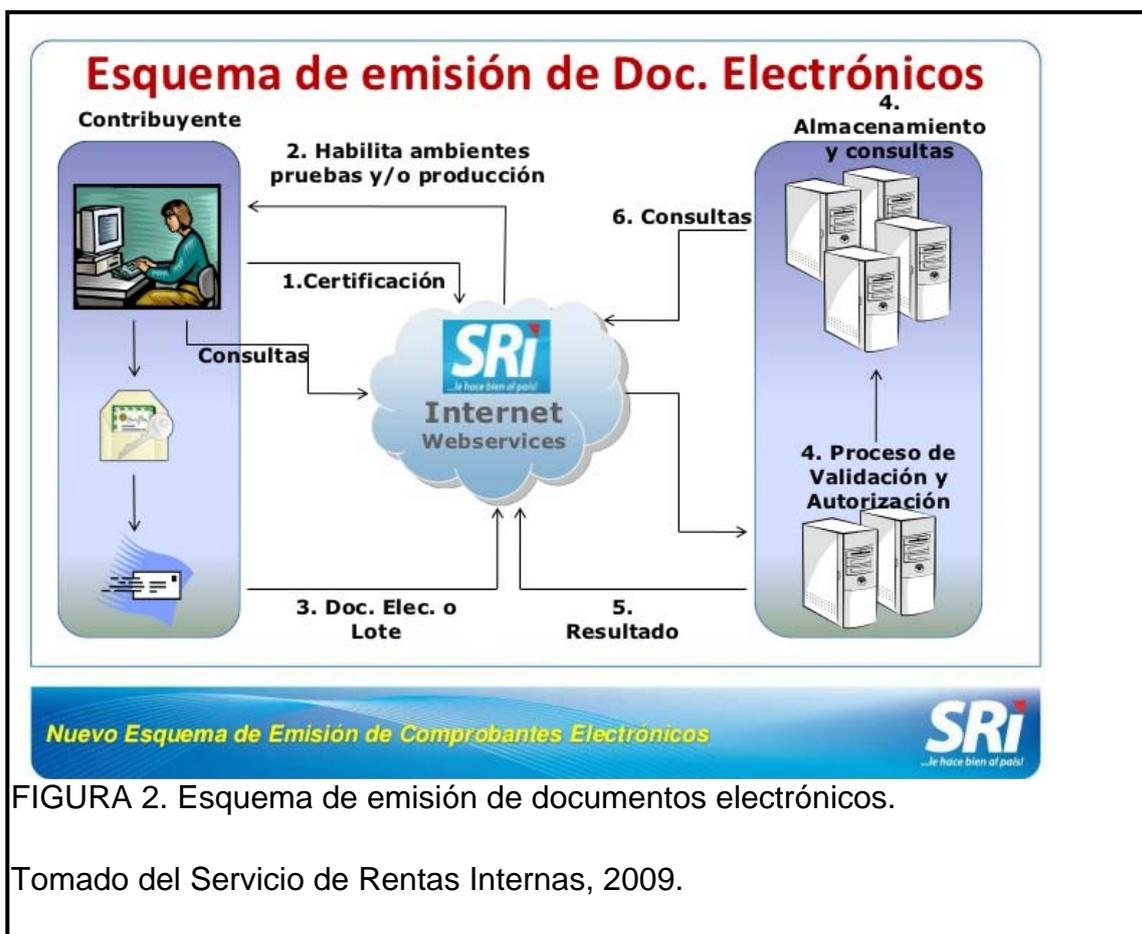
Como dato importante está que el Banco Central del Ecuador fue acreditado como Entidad de Certificación de Información por el CONATEL el 08 de octubre de 2008 mediante resolución 481.20.2008 para la certificación de la firma

electrónica. Esta entidad actúa como tercero confiable que da fe de los certificado de firma electrónica ente las personas intervinientes.

Entre los principales beneficios de la emisión de documentos electrónicos detallados por el Servicio de Rentas Internas están:

- “Ahorro en el gasto de papelería física y su archivo.
- Oportunidad en el envío y la recepción de la información.
- Menor probabilidad de falsificación.
- Mayor seguridad en el resguardo de los documentos.
- Eliminación de espacios para almacenar los documentos físicos.
- Procesos administrativos más rápidos y eficientes.
- Tiene exactamente la misma validez jurídica que los documentos emitidos en papel
- Contribuyen a la protección del medio ambiente, debido a los ahorros en papel y eliminación de uso de químicos en tinta”
(Eguiguren, 2012)

A continuación en el gráfico del esquema de emisión de documentos electrónicos se puede observar cómo interactúan tanto el contribuyente como el SRI evidenciando la alta seguridad manejada y prolijidad con la que este organismo está manejando la materia en cuestión.



Otras Administraciones y Políticas Tributarias

Caso Argentina: A mediados de 1998 se creó un “ Grupo de Trabajo sobre Comercio Electrónico y Comercio Exterior en el ámbito del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos”, los integrantes del grupo fueron los organismos estatales que estaban interrelacionados en el manejo de nuevas tecnologías y su objetivo fue analizar las singularidades del comercio electrónico en Argentina, trataron sobre los planteamientos que afectan en las políticas públicas y como principal idea fue que el principio de la tributación corriente debe ser el utiliza en los negocios electrónicos. (Asorey,R.O., 2005).

Se efectuaron algunas recomendaciones respecto de la problemática del control de las operaciones electrónicas de las cuales se pudo concluir que se debe destacar y priorizar métodos, mecanismos y exámenes especiales que la

administración tributaria debe aplicar en las transacciones y negocios realizados por medios electrónicos y de las nuevas tecnologías.

De igual manera con relación a los procedimientos, se debe trabajar en normativa que vaya encaminada a la utilización y aplicación de las facturas o comprobantes de venta electrónicos.

La regulación de las políticas tributarias en Argentina están en primeras etapas, sin embargo el desarrollo y manejo de operaciones ha evolucionado considerablemente entre el fisco y los contribuyentes, optimando el servicio a los usuarios con el fin de que los contribuyentes cumplan sus obligaciones tributarias y disminuir el costo de las obligaciones. (Asorey,R.O., 2005, p. 87).

Caso Chile: El Servicio de Impuestos Internos (SII) estima que para el 2014 el 48% de todas las facturas que se emitan en el país sean digitales, más de 21.000 compañías se encuentran autorizadas para facturar electrónicamente.

Caso Colombia: Existe en este país un vacío normativo en el tema de la incidencia tributaria sobre el comercio electrónico. Los aspectos a los cuales Colombia debe poner especial atención son:

La estructura fiscal del país no debe entorpecer las ventajas del comercio electrónico pues el beneficio principal del comercio electrónico es facilitar su acceso al mercado global y reducir los costos que ello implica. En tal sentido la normativa tributaria se debe esclarecer de forma tal que no afecte las ventajas del comercio electrónico. (Asorey,R.O., 2005).

La normativa tributaria en la cual se debe procurar el objetivo de neutralidad.

Caso México: El 29 de agosto del 2003 en el registro público llamado Diario Oficial de la Federación, se publica un decreto el cual va encaminado a la reforma y disposiciones de firmas electrónicas, en el que además se establece que en los asuntos del orden comercial, el comercio electrónico se regirá para que se lo interprete y aplique con los siguientes principios: "neutralidad tecnológica, autonomía de la voluntad, compatibilidad internacional y equivalencia funcional del mensaje de datos en relación con la información documentada en medios no electrónicos y de la firma electrónica en relación con la firma autógrafa". (Servicio de Administración Tributaria México, 2003)

En el 2005 se estableció opcionalmente el comprobante fiscal digital, a partir del año 2009 se convirtió en obligatorio el uso de la facturación electrónica para contribuyentes que superen ventas en más de cuatro millones de pesos al año.

Para concluir se puede indicar que al hablar de la Administración Tributaria la premisa que se viene a la mente es la que estas entidades son las llamadas a abastecer al Estado de las recaudaciones fiscales y con aquellas destinar a los proyectos sociales, estos deben estar perfectamente regularizados, con lo cual se dispone a los contribuyentes su aportación. (Asorey, R.O., 2005).

Las administraciones tributarias a nivel mundial deben alcanzar una administración más eficiente aprovechando la avanzada tecnología que permita mejorar la comunicación con los contribuyentes y reducir los costos de las nuevas tecnologías.

CAPÍTULO V

5. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

5.1 Conclusiones

- 1 El desarrollo del comercio electrónico no es exclusivo de un Estado, pues es un fenómeno de índole mundial, pero en Ecuador no existe una forma equiparada con los demás países de hacer negocios en la red, pues cada estado tiene diferentes formas de administración económicas, políticas, sociales y culturales, por ende no hay una estructura ni marco legal global adecuado.
- 2 La normativa en aspectos tributarios fue creada para una época en la que el comercio tradicional era la principal fuente de tributos, pero las relaciones comerciales han cambiado y continuarán cambiando en base al desarrollo tecnológico. No se puede normar con herramientas jurídicas del siglo XX para operaciones comerciales del siglo XXI.
- 3 Al igual que la normativa, los principios de la tributación están en algunos casos muy deficientes, pues fueron creados, estudiados y analizados en una época muy diferente y ante los nuevos cambios tecnológicos que se presentan en el presente siglo, estas quedan obsoletas.
- 4 El Derecho Tributario reconoce formas de tributación, sean estas directas e indirectas, que de todas formas sirven a las autoridades tributarias para de algún modo tener ingresos por estos conceptos, pero han quedado débiles ante el comercio electrónico.
- 5 La sociedad ecuatoriana no está acostumbrada a acatar las leyes tributarias canales tradicionales, peor es el caso en el comercio electrónico, pues hasta el momento la administración tributaria no estipula ningún tipo de control adecuado, lo cual es aprovechado para la violación de la norma.

- 6 La autoridad fiscal debe pensar en el comercio electrónico como un aliado y no como un enemigo, porque el crecimiento de esta forma no tradicional de realizar negocios sería sostenido en el tiempo, porque para los usuarios es un mecanismo de ahorro de tiempo y recursos. Mientras exista demanda la oferta no desaparecerá. Aunque aún existe poco control en las transacciones hechas en línea.
- 7 No se ha realizado estudios exactos ni cifras estadísticas reales de lo que se deja de percibir por falta de control tributarios, en los negocios electrónicos, pues es importante saber si las cifras son importantes como para mover el aparato legislativo e incluso judicial en caso de normativa tributaria.
- 8 En el Ecuador se han realizado pocos estudios sobre el tema y pocos autores hablan de estos dos Derechos: el Derecho Tributario y el Derecho Informático, en el peor de los escenarios ni siquiera los mezclan pues consideran que son dos derechos diferentes
- 9 La soberanía en temas de carácter tributario apenas ha alcanzado un concepto importante en el Derecho Tributario como es el establecimiento permanente pero son limitadas al hablar de una de las cualidades del comercio electrónico es la superación de fronteras, por lo que la legislación local, en algunos casos, no puede ser suficiente para controlar la evasión fiscal, por este motivo es necesaria la cooperación internacional y la firma de tratados entre países para establecer conexiones que permitan mejorar los procesos de control y tributación
- 10 La falta de representantes de las páginas web que ofrecen bienes y servicios, sean estos digitales o físicos, pues no hay responsables directos ni físicos al cual recaer las responsabilidades de cualquier acto administrativo de control de la autoridad tributaria si fuera el caso.

- 11 La falta de control del internet y las páginas que visitamos es un agravante a la problemática, pues es bien cierto que la privacidad es fuente fundamental del respeto, también es necesario conocer que en casos de transacciones comerciales se debe buscar el bien común y no el individual, pues al no poseer control en las páginas comerciales se evade impuestos que podrían fomentar y ayudar a la sociedad a través de la imposición
- 12 La razón de la relación comercial ha cambiado en los últimos años, la presencia física ya no es necesaria para realizar negocios, la legislación debe adoptar conceptos nuevos si quiere ampliar hacia el gran espacio que genera el comercio electrónico.
- 13 Existen tributos de carácter gubernamental autónomos como municipios y gobiernos provinciales que también poseen un régimen impositivo.
- 14 No existe legislación fiscal en el comercio electrónico, y en actualidad existen una política tributaria que no se encuentra concatenada con las transacciones en línea, pues esto es de carácter nacional e internacional.
- 15 Las empresas manejan muchas veces los datos de los sujetos pasivos a la ligera, produciendo errores, falta de seguridad y más aún ni siquiera brindando soportes tributarios para descargar la carga impositiva de los tributos.

5.2 Recomendaciones

- 1 Al ser un fenómeno mundial se debe tratar en organismos supranacionales para que los mismos dicten directrices que sean similares y unívocos en cada estado. Se podría hablar de una legislación global con respecto al tema del comercio electrónico, para así evitar la elusión y la evasión en temas fiscales al no poder controlar la imposición en el comercio electrónico.
- 2 Se debe analizar, estudiar y legislar nuevas normativas tributarias, con respecto al comercio electrónico, pues las normas actuales eran eficientes y siguen siendo eficientes en el comercio tradicional, pero al hablar de la nueva era de negocios electrónicos, estas normas están obsoletas, los legisladores deben proponer leyes y códigos acorde a la realidad actual.
- 3 Los principios que rigen el derecho tributario tienen que ser renovados y redefinidos según los cambios tecnológicos para disminuir la brecha entre el avance del desarrollo tecnológico y la legislación tributaria.
- 4 La tributación directa e indirecta, debe ser reformada y analizada con estudios económicos sobre el impacto que produce el no tributar a través de internet y buscar formas de tributar nuevas como el impuesto al tráfico de internet o un aproximado similar al Régimen Impositivo Simplificado Ecuatoriano.
- 5 El Servicio de Rentas Internas deberá difundir una cultura tributaria sobre los tributos que toda transacción electrónica genera para que los sujetos pasivos cumplan con las obligaciones tributarias. Si bien es cierto que la sociedad ecuatoriana y su idiosincrasia se oponen al pago de tributos, la mejor solución es la educación y fomento del respeto tributario, tanto en canales tradicionales y más en los canales electrónicos.

- 6 La administración tributaria debe implementar mecanismo y modelos de control de sociedades más avanzadas en términos tributarios como modelos europeos y sudamericanos de éxito.
- 7 Proponer a entidades como el INEC y el SRI, se realicen investigaciones de cuanto deja de percibir el estado por el tráfico comercial de bienes y servicios, sean estos físicos o digitales que conlleven y sean parte susceptible de tributación. Estos estudios ayudarán a que el legislador observe la importancia de legislar en materia tributaria y comercio electrónico.
- 8 Se debe profundizar en universidades, seminarios, charlas, congresos y demás medios de acceso a la información y capacitación, sobre temas concatenados entre el Derecho Tributario y las nuevas tecnologías de hacer negocios o Derecho Informático, así se podrá plantear de mejor manera el tema y en consenso se puede llegar a concluir las mejores alternativas para tratar a este fenómeno global.
- 9 Es necesario mayor atención respecto de la fiscalidad de los negocios que se hacen por medios electrónicos, pues en el Ecuador no existen regulaciones claras y precisas sobre la normativa que rige las transacciones del comercio electrónico y que por ser un tema complejo requiere de un estudio profundo y consciente con el fin de evitar la evasión impositiva con la grave afectación a la recaudación tributaria.
- 10 La nueva normativa tributaria, debería implementar exigencias a las páginas web que oferten sus productos, de poseer un representante u oficina corresponsal en cada estado.
- 11 Buscar mecanismos que controlen el tráfico empresarial como por ejemplo tributación por bytes si es el caso de contenido digital o buscar métodos de

medición de las transacciones y en base a ellas tributar sin necesidad de ver una base imponible sino una serie de transacciones

- 12 De igual manera deberían proponer regulaciones oportunas y eficientes; así como estar abiertos a cualquier tipo de negociación de convenios internacionales en materia tributaria que refiera al comercio electrónico.
- 13 A nivel de Administraciones Seccionales tal es el caso de los Municipios deberían tomar en cuenta la manera de insertar dentro de las ordenanzas definiciones de establecimientos permanentes pues las empresas con el propósito de evadir los impuestos cambian de domicilio a cantones más pequeños en los cuales existen poco control o los tributos son menores.
- 14 Deben concatenarse leyes y normas e incluso de carácter constitucional para ver el futuro del comercio en el internet y nuevas formas que puedan surgir con el pasar del tiempo.
- 15 Toda empresa que maneja un entorno virtual para negociar productos y servicios debe implementar mecanismos que generen seguridad y sobre todo confidencialidad de la información que el consumidor proporcione al realizar cualquier tipo de transacción; además de proporcionar información sobre su transacción, información que servirá para hacer descargas tributarias, que pueden ser considerables.

REFERENCIAS

- Aguiar Perera, M. V., & Farray Cuevas, J. I. (2003). *Sociedad de la Información y Cultura Mediática*. Coruña: Netbiblo SL.
- Albán Zambonino, M. (2003). *Problemas del Derecho Tributario frente al Comercio Electronico*. Quito, Ecuador: Ediciones Abya-Yala.
- Alonso Conde, A. B. (2004). *Comercio electrónico: antecedentes, fundamentos y estado actual*. Madrid: Dykinson .
- Altawebs.com. (05 de febrero de 2001). *Altawebs.com*. Recuperado el 22 de enero de 2013, de http://www.altawebs.com/newsletters/newsletters_zoom.asp?CODNEW=80
- Alvarado, M. (2010). *Los tributos que gravan el comercio electrónico*. Mexico: Panamericana.
- Amenestudio.net. (10 de octubre de 2012). *www.amenestudio.net*. Recuperado el 21 de enero de 2013, de <http://www.amenestudio.net/noticias.php?p=31>
- Andrade, L. (24 de noviembre de 2005). *El procedimiento determinativo de la obligación tributaria*. Recuperado el 03 de enero de 2013, de http://www.derechoecuador.com/index.php?option=com_content&task=view&id=3871
- Andrade, R. D. (2008). *La Legislación económica del Ecuador*. Quito: Ediciones Abya - Yala.
- Arias Pou, M. (2010). *Manual Práctico de Comercio Electrónico*. Madrid: La Ley.
- Asorey, R. O. (2005). *Tributación de los Negocios efectuados por medios electrónicos*. Buenos Aires: La Ley.
- Bettinger Barrios, H. (2010). *Efecto Impositivo del Establecimiento Permanente*. México: Isef Empresa Lider.
- Black Box Ecuador. (19 de junio de 2011). *Blog de Blackbox.ec*. Recuperado el 21 de enero de 2013, de <http://blog.blackbox.ec/2011/06/comercio-electronico-en-ecuador.html>

- Bravo, C. (2012). *Preferencias de los clientes del sistema financiero*. Loja: UTPL.
- Burgos, D., y De-León, L. (2001). *Comercio electrónico, publicidad y marketing en Internet*. Madrid: McGraw-Hill.
- Burruezo García, J. C. (2003). *Gestión Moderna Del Comercio Minorista: Enfoque Práctico de Las Tiendas de Éxito*. Madrid: Esic Editorial.
- Cáceres Cortez, F. (10 de abril de 2012). *Slidershare- Informe primer debate ley reformativa código comercio*. Recuperado el 08 de marzo de 2013, de <http://es.slideshare.net/fernandocacerescortez/informe-primer-debate-ley-reformativa-codigo-comercio>
- Calderón Carrero, J. M. (2008). *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea 2008*. Valencia: Edición Fiscal CISS.
- Calvo Caravaca, A. (2009). *Conflictos de leyes y conflictos de jurisdicción en internet*. Madrid: COLEX.
- Cámara de Comercio de Guayaquil. (01 de junio de 2012). *La Cámara de Comercio de Guayaquil*. Recuperado el 22 de enero de 2013, de <http://www.lacamara.org/website/images/boletines/2012%20jun%20be%20ccg%20tecnologias%20de%20la%20informacion%20en%20ecuador.pdf>
- Campagnale, N. (2000). *Estudio sobre la Situación Tributaria del Comercio Electrónico*. Buenos Aires: La Ley.
- Carvajo Vasco, D. (2008). *www.navarra.es*. Recuperado el 4 de febrero de 2012, de <http://www.navarra.es/NR/rdonlyres/A9E2F1DC-194F-42CE-A9F5-C8AF054D34AD/79593/carbajo.pdf>
- Castañeda Rivera, J. M. (30 de noviembre de 2000). *Razón y Palabra*. Recuperado el 9 de Marzo de 2013, de *Razón y Palabra*: http://www.razonypalabra.org.mx/anteriores/n20/20_jcastaneda.html
- Cazorla Prieto, L. (2007). *Los impuestos en el Comercio Electronico*. Navarra: Arazandi.
- Chico de la Cámara, P. (2003). *Impuesto sobre sociedades*. Madrid: Dykinson S.L.
- Código Civil. (2009). Quito, Ecuador: Corporación de Estudios y Publicaciones.

- Código Orgánico Tributario. (2009). Quito, Ecuador: Editorial GAB
- Comisión de la Comunidad Europea. (12 de mayo de 2006). *Europa.eu*. Recuperado el 18 de enero de 2013, de <ftp://ftp.cordis.europa.eu/pub/esprit/docs/ecomcome.pdf>
- Consejo Nacional de Telecomunicaciones. (7 de Junio de 2006). *Normas del sector*. Recuperado el 21 de Enero de 2013, de Conatel: http://www.conatel.gob.ec/site_conatel/index.php?option=com_content&view=article&catid=48%3Anormas-del-sector&id=98%3Aley-de-comercio-electronico-firmas-electronicas-y-mensajes-de-datos&Itemid=103&limitstart=14
- Constitución de la República del Ecuador. (2009). Quito, Ecuador: Corporación de Estudios y Publicaciones.
- Corabi, G. (2007). *La tributacion sobre el Comercio Electronico*. Buenos Aires: Editorial De Palma.
- Córdova Arce, A. (2000). *El Impuesto General a las Ventas y el Comercio Electrónico*. Lima, Perú.
- Corripio Gil-Delgado, M. R. (2009). *Los contratos informáticos: el deber de información contractual*. Madrid: Universidad Pontificia Comillas de Madrid.
- Coviello, N. (2003). *Doctrina general del derecho civil*. México: Tribunal Superior de Justicia del Distrito Federal, Dirección General de Anales de Jurisprudencia y Boletín Judicial.
- Cubillos, R., & Rincon, E. (2010). *Introducción Jurídica Comercio Electronico*. Bogota: Ediciones Juridicas.
- De la Vega Rengifo, B. (febrero de 2008). *El Comercio Electrónico y La tributación*. Recuperado el 15 de febrero de 2013, de http://ipdt.org/uploads/docs/04_Rev46_BDLVR.pdf
- De Pina, R. (1979). *Diccionario de derecho*. México: Porrúa.
- Definiciones de. (2008). *Definicion.de*. Recuperado el 05 de enero de 2012, de <http://definicion.de/fiscal/>
- Diario Hoy. (06 de julio de 2012). Ecuador es octavo en e-commerce en América Latina. *Hoy*, pág. 4.

- Díaz, V. (2010). *El comercio electrónico y sus efectos en las relaciones tributarias internacionales*. Buenos Aires: Ediciones Macchi.
- Dittmar, C. (2012). Comercio Electronico: Autorregulación en la nueva sociedad de la información. *Revista Internacional del Mundo Económico y del Derecho*, 91-100.
- E-Comercio.us. (15 de septiembre de 2003). *Conceptos básicos de Comercio Electrónico*. Recuperado el 12 de septiembre de 2012, de <http://www.e-comercio.us/electronico/banca/conceptos-basicos-de-comercio-electronico/>
- Ecuadorencifras.com. (2 de febrero de 2012). *Ecuador en Cifras Toda la información estadística Ciencia y Tecnología Acceso a Internet*. Recuperado el 21 de enero de 2013, de <http://www.ecuadorencifras.com/cifras-inec/cienciaTecnologia.html#app=6a63&f6c-selectedIndex=1>
- Eguiguren, G. (15 de marzo de 2012). *Facturación Electrónica Ecuador*. Recuperado el 18 de marzo de 2013, de <http://www.facturacionelectronica.ec/beneficios-facturacion-electronica/elemprendedor.ec>.
- elemprendedor.ec. (19 de julio de 2012). <http://www.elemprendedor.ec/>. Recuperado el 22 de enero de 2013, de <http://www.elemprendedor.ec/ecommerce-ecuador/>
- Faria, J. E. (2009). *El derecho en la economía globalizada*. Madrid: Trotta.
- Fernández, L. O. (2006). *Estudio Fernández Dolinsky*. Recuperado el 06 de Enero de 2013, de <http://www.estudio-contable-fd.com.ar/articulos-impuestos/impuesto-ganancias/criterios-territorialidad-residencia>
- Fernandez, R. (2011). *Contratación electrónica: la prestación del consentimiento en Internet*. Barcelona: Bosch Editor.
- Flores, M. D. (2007). *Impacto del Comercio Electronico en el Derecho de la Contratacion*. Madrid: Edersa.
- García Amigo, M. (2008). *Teoría General de las Obligaciones y Contratos Electrónicos*. Madrid: McGraw Hill.

- García Calvente, Y. (2002). *www.eumed.net*. Recuperado el 29 de enero de 2012, de <http://www.eumed.net/coursecon/colaboraciones/Garcia-Calvente-fiscace-A.htm>
- García Heredia, A. (2007). *Fiscalidad Internacional de Los Cánones: Derechos de Autor, Propiedad Industrial y Know-How*. Valladolid: Lex Nova S.A.
- García Vizcaíno, C. (1999). *Derecho Tributario. Consideraciones económicas y jurídicas*. Buenos Aires: Depalma.
- Gariboldi, G. (1999). *Comercio electrónico: conceptos y reflexiones básicas*. Buenos Aires: BID INTAL.
- Hauben, R. (2004). *ais.org*. Recuperado el 03 de octubre de 2012, de <http://www.ais.org/~jrh/acn/ACn12-2.a03.txt>
- Hinneken, L. (2006). New Age International Taxation in the Digital. Economy of the Global Society. En R. L. Doernberg, & L. Hinneken, *Electronic commerce and international taxation*. The Hague: Kluwer Law International.
- Holguín, J. L. (1984). *Derecho Civil del Ecuador*. Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones.
- Hortalá i Vallve, J. (2010). *La fiscalidad del Comercio Electrónico*. Valencia: PRAXIS.
- Hoy.com. (06 de julio de 2012). *hoy.com.ec*. Recuperado el 30 de octubre de 2012, de <http://www.hoy.com.ec/noticias-ecuador/ecuador-es-octavo-en-e-commerce-en-america-latina-554434.html>
- Ingresos on-line.com. (2 de agosto de 2012). *Ingresos on-line.com*. Recuperado el 21 de enero de 2013, de <http://ingresos-online.com/el-comercio-electronico-en-el-mundo/>
- Instituto Latinoamericano de Comercio Electrónico. (30 de octubre de 2012). *Instituto Latinoamericano de Comercio Electrónico*. Recuperado el 30 de octubre de 2012, de <http://www.einstituto.org/nuestras-iniciativas/observatorio-y-centro-de-estudios-de-la-economia-digital/ecuador/>
- Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario. (2006). *Asociación Argentina de Estudios Fiscales*. Recuperado el 20 de marzo de 2013, de

- Asociación Argentina de Estudios Fiscales:
<http://www.aaef.org.ar/websam/aaef/aaefportal.nsf/ILADT34?OpenPage>
- Jaque López, J. (2010). Principios e Introducción a la Doble Tributación Internacional. *IMPUESTOS N° 162*.
- Ley de comercio electrónico, firmas electrónicas y mensaje de datos. (2009). Quito, Ecuador: Corporación de Estudios y Publicaciones.
- Licklider, J. C. (Marzo de 1960). *Man-Computer Symbiosis*. Recuperado el 23 de octubre de 2012, de <http://groups.csail.mit.edu/medg/people/psz/Licklider.html>
- López, M. Á., & Lobato Gómez, F. (2006). *Operaciones de venta*. Madrid: Thompson Ediciones.
- Marino, G. (2003). *Curso de Derecho Tributario Internacional*. Bogotá: Temis.
- Mclure, C. E. (2000). Historia de la Tecnología de las comunicaciones: sus consecuencias en el campo tributario. En C. E. Mclure, & G. Corabi, *La tributación sobre el comercio electrónico: objetivos económicos, restricciones tecnológicas y legislación tributaria* (pág. 1). Buenos Aires: Depalma S.A.
- Meraz, A. I. (2009). *Aspectos jurídicos del Comercio Electrónico como comercio transaccional*. Madrid: UCM.
- Montaño Galarza, C. (2006). *Manual de Derecho Tributario Internacional*. Quito: Corporación Editora Nacional/Universidad Andina Simón Bolívar.
- Moral, J. d. (18 de septiembre de 2011). *El Mundo de Marcos Pueyrredon*. Recuperado el 30 de octubre de 2012, de <http://pueyrredonline.com/blog/2011/09/%C2%BFcomo-sera-el-comercio-electronico-del-futuro/>
- Moreno Navarrete, M. (2011). *Derecho del Comercio Electrónico*. Madrid: Marcial Pons.
- Nocete Correa, F. J. (2005). <http://www.ief.es>. Recuperado el 18 de enero de 2013, de http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos_trabajo/2005_23.pdf

- Núñez, A. S. (2001). *Comercio Electrónico: Aspectos Impositivos, Contables y Tecnológicos*. Buenos Aires : La Ley S.A.
- Oliver Cuello, R. (2009). *El Comercio Electrónico Perspectiva Tributaria*. Barcelona: UOC.
- Origgi, I. F. (2003). *Régimen Tributario Del Comercio Electrónico: Perspectiva Peruana*. Lima: Fondo Editorial PUCP.
- Otálora Urquizu, C. (2009). *Economía Fiscal*. La Paz, Bolivia: Plural Editores.
- Peláez, J. M. (2007). *Todo procedimiento tributario: 2007-2008*. Valencia: Edición Fiscal CISS.
- Pequeño, A. (1998). *Comercio Electrónico, Oportunidades para las empresas y los clientes*. Recuperado el 15 de enero de 2013, de http://www.btb.gc.ca/btb.php?lang=eng&cont=s_697&output=json
- Queralt, J. (2006). La Potestad Tributaria. En J. M. Queralt, C. Lozano Serrano, y F. Poveda Blanco, *Derecho Tributario* (pág. 567). Bogotá: Temis.
- Ramirez Gomez, S. (2009). *Nuevas tecnologías y fiscalidad: la tributación del comercio electrónico*. Recuperado el 22 de marzo de 2013, de Universidad de Huelva: <http://www.uhu.es/derechoyconocimiento/DyC01/A10.pdf>
- Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Regimen Tributario Interno. (2011). Quito, Ecuador: Corporación de Estudios y Publicaciones.
- Revista Líderes. (23 de Enero de 2013). *El Comercio*. Recuperado el 2 de Marzo de 2013, de [www.elcomercio.com](http://www.elcomercio.com/negocios/servicios-mueven-comercio-linea_0_632336820.html): http://www.elcomercio.com/negocios/servicios-mueven-comercio-linea_0_632336820.html
- Rincón Cárdenas, E. (2006). *Manual de Derecho de Comercio Electrónico y de Internet*. Bogotá: Centro Editorial Universidad del Rosario.
- Roca, J. (2008). *Tributación Directa en Ecuador. Evasión, equidad y desafíos de diseño*. Recuperado el 14 de marzo 2013, de http://www.eclac.cl/de/agenda/7/35937/Informe_preliminar_Ecuador.pdf

- Rolero, G. (06 de Junio de 2001). *www.uai.edu.ar*. Recuperado el 23 de Febrero de 2013, de www.uai.edu.ar:
<http://www.uai.edu.ar/facultades/tecnologia-informatica/informes/Contrato%20Electronico%20y%20Firma%20Digital.pdf>
- Ronquillo, P. (20 de enero de 2012). *Ronquillo Estudio Diseño*. Recuperado el 20 de marzo de 2013, de
<http://www.pabloronquillo.com/index.php/noticias/17-el-e-commerce-en-el-ecuador-solo-para-verdaderos-emprendedores.html>
- Rozalén, L. (09 de febrero de 2012). *Blog de tanta*. Recuperado el 30 de octubre de 2012, de <http://blog.tantacom.com/general/la-importancia-del-comercio-electronico-y-la-necesidad-de-las-empresas-de-disponer-de-tienda-online-parte-primera>
- Rubio Sanz, J. (2008). *Gestión de cobro de las operaciones de venta internacional*. Alicante: Club Universitario.
- Ruz, M. (10 de Abril de 2012). *www.delitosinformaticos.com*. Recuperado el 10 de marzo de 2013, de www.delitosinformaticos.com:
<http://www.delitosinformaticos.com/especial/seguridad/comercio.shtml>
- Schneider, G. (2004). *Comercio Electrónico*. México: International Thompson Editores.
- Servicio de Administración Tributaria México. (23 de agosto de 2003). *Servicio de Administración Tributaria México*. Recuperado el 21 de marzo de 2013, de
http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/e_sat/tu_firma/60_6695.html
- Servicio de Rentas Internas. (02 de mayo de 2003). *www.lexis.com.ec*. Recuperado el 29 de Enero de 2013, de
http://www.lexis.com.ec/webtools/esilecpro/DocumentVisualizer/DocumentVisualizer.aspx?id=TRIBUTAR-CERTIFICADO_DE_RESIDENCIA_FISCAL_IMPUESTO_A_LA_RENTA&query=residencia%20tributaria#art_1
- Servicio de Rentas Internas. (abril de 2009). *Centro de Estudios Fiscales*. Recuperado el 21 de enero de 2013, de

<http://cef.sri.gob.ec/virtualcef/file.php/1/MaterialCursosVirtuales/contenidoSRI2010-06-11.pdf>

Servicio de Rentas Internas. (2010). *Servicio de Rentas Internas*. Recuperado el 14 de marzo de 2013, de <http://www.sri.gob.ec/web/guest/67>

Servicio de Rentas Internas. (27 de junio de 2012). *Deloitte.com*. Recuperado el 13 de enero de 2013, de

http://www.deloitte.com/view/es_EC/ec/perspectivas/estudios-y-publicaciones/legal-

[news/3bb4206e16438310VgnVCM1000001956f00aRCRD.htm](http://www.deloitte.com/view/es_EC/ec/perspectivas/estudios-y-publicaciones/legal-news/3bb4206e16438310VgnVCM1000001956f00aRCRD.htm)

Troya Jaramillo, J. V. (2001). *La relación jurídico-tributaria*. Quito: UASB.

Unión Europea. (24 de julio de 1996). Libro Verde - Unión Europea. *Trabajar y Vivir en la Sociedad de la Información*. Unión Europea.

Vallvé, J. H., Roccatagliata, F., & Valente, P. (2000). *La Fiscalidad del Comercio Electrónico*. Valencia: CISS S.A.

Villanueva Meza, R. (2009). *Aproximación Al Comercio Electrónico Y Política Fiscal Internacional De Imposición Al Consumo En América*. Recuperado el 18 de enero de 2013, de

http://www.barzallo.com/DOCUMENTOS%20WEB/DOCTRINA/General/comercio%20electr_nico/DocPDF/Villanueva%20Meza,%20Rita.%20II%20Congreso%20Derecho%20Informatico%20Madri.pdf

Yáñez, J. (17 de febrero de 2010). *Departamento de Economía Universidad de Chile*. Recuperado el 05 de enero de 2013, de

<http://www.econ.uchile.cl/uploads/documento/cb9c1c888eb52a6d6de34501226c566c8083ede6.pdf>