

Universidad de las Américas UDLA
Facultad de Jurisprudencia

EL IVA en el Comercio Electrónico

Juan Francisco Carrasco Velasco
2007

Universidad de las Américas UDLA

Facultad de Jurisprudencia

El IVA en el Comercio Electrónico
Trabajo de Titulación Presentado en Conformidad a los Requisitos para
Obtener el Título de Abogado

Dr. Napoleón Santamaría C.

Juan Francisco Carrasco Velasco
2007

A mis padres y hermana por todo su apoyo

A mi esposa y al hijo que esperamos con
toda ilusión

En el presente trabajo se analizan las implicaciones tributarias que el comercio electrónico de bienes y servicios digitalizados tiene sobre el Impuesto al Valor Agregado, considerando a la Internet como la herramienta que permite este tipo de comercio, pues únicamente con la ayuda de un ordenador o computador con conexión a la red, se pueden comercializar con gran facilidad este tipo de productos a nivel mundial.

La problemática que se presenta en el ámbito fiscal, precisamente en el IVA, se debe a que este impuesto ha sido creado sobre la base de un comercio de bienes corporales; con la llegada de la Internet, y con ésta de los bienes digitales, se plantea el conflicto de que este tipo de rentas consumidas, se escapen de la gravabilidad del impuesto y el Estado como ente recaudador de tributos pierda o disminuya los ingresos que podría percibir por este concepto.

Planteado así el problema, se evidencia la importancia de su estudio a la luz de la legislación ecuatoriana vigente y de la legislación internacional, a fin de analizar dentro de un enfoque académico y práctico, las normas referentes al intercambio de bienes vía Internet y las posibles soluciones dadas por otras legislaciones, con el fin de gravar las operaciones efectuadas vía electrónica y enfocarlas a la realidad ecuatoriana.

El tema propuesto es de sumo interés debido a la relevancia de los tributos en el presupuesto del Estado y en particular del IVA por ser éste el impuesto de mayor recaudación.

Las conclusiones dadas se enfocan en la posibilidad de gravar con el IVA a las operaciones realizadas a través de la Internet.

Introducción

La creación y uso de nuevas tecnologías a lo largo de la historia han hecho que la forma de vida del ser humano cambie drásticamente y hoy en día la invención de la red de Internet forma parte de este grupo tecnológico que ha cambiado el mundo, transportándonos a una nueva era, llamada la era digital. Para muchos, aunque esta invención no cambió la vida del hombre como lo hizo en su tiempo la electricidad o la imprenta, la Internet es el agente más poderoso que afecta y afectará al progreso tecnológico y económico. Decimos que afectará porque aún la humanidad no ha sabido enfrentar el gran crecimiento de la Internet y aprovechar todas las ventajas que esta nueva herramienta de difusión del conocimiento nos trae.

La Internet no sólo nos lleva a una sociedad en la que la información está cada vez más al alcance de todos los hombres, sino que la revolución de la Internet implica también un cambio en el comercio, creando nuevas modalidades de transferir bienes y prestar servicios, las cuales han traído una serie de ventajas, tanto para vendedores como compradores a nivel mundial. El comercio tradicional aunque nunca desaparezca, empieza a ser menos ágil y dinámico frente al comercio electrónico, el cual ha logrado que las fronteras se borren y la relación entre consumidores y productores sea menos costosa; es justo en este punto en donde la Internet se ha convertido en el origen de una tendencia revolucionaria cuyos efectos son aún difíciles de predecir.

Todos estos cambios que sin lugar a duda afectan a la sociedad, no pueden pasar desapercibidos por el Derecho, pues esta ciencia nace con la sociedad y la evolución normativa tiene como origen y consecuencia los cambios que en ella se produzcan. El derecho aunque no recoja y regule estos cambios sociales en el momento mismo en

que nacen, debe necesariamente estudiar como en este caso, los cambios que la tecnología produce en la sociedad y regularlos a efectos de evitar que las relaciones cibernéticas permanezcan en una especie de limbo jurídico. La tecnología y la Internet son un motor de transformaciones sociales que siguen aún en desarrollo y el Derecho debe adaptarse a estas transformaciones a la brevedad posible.

Los cambios a los que el Derecho y otras ciencias se enfrentan con la creación de la Internet, han ocasionado diversos estudios originados en el seno de varias agrupaciones como la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, la Comunidad Europea, así como varios Estados, en donde el comercio electrónico ha encontrado su mayor auge, como en los Estados Unidos de América. La gran cantidad de informes, planes, estudios y normas, que han sido divulgados nos demuestran la importancia que tiene la Internet en la sociedad, y sobretodo para el derecho como la ciencia que estudia el conjunto de normas que regulan la vida del hombre en sociedad.

Los estudiosos del Derecho y principalmente quienes se ven involucrados en la rama del Derecho Tributario, han iniciado una serie de investigaciones a fin de definir si el comercio electrónico en la actualidad genera –o debería generar- un cambio en el comportamiento de la fiscalidad. Para muchos esta nueva forma de comercio sí implica un verdadero cambio en los principios de la tributación y su poca regulación afecta la actividad recaudadora de impuestos de los Estados, pues varios bienes que anteriormente se comercializaban únicamente de manera tangible hoy son susceptibles de ser desmaterializados.

Uno de los objetivos de este trabajo es estudiar las soluciones que se presentan en las diferentes legislaciones, así como en la doctrina, a fin de confrontar la problemática

que la Internet plantea en la actualidad en el Derecho Tributario. También es importante indicar que una de las principales motivaciones radica en el hecho de inducir y colaborar de alguna manera en el estudio de este fenómeno relativamente nuevo y poco analizado, ligándolo al estudio de los tributos, en consideración de que son éstos una de las principales fuentes para cubrir los gastos e inversiones en todas las naciones.

Aunque en el Ecuador la mayoría de la población no tenga acceso a un computador y menos aún a la Internet, no podemos quedarnos, como nación, aislados de las nuevas corrientes tecnológicas y lo que éstas representan en el desarrollo de los pueblos.

Antes de que la Internet constituya un real motor de la economía en países como el nuestro, en los que el acceso a estas herramientas sigue siendo costoso, deben iniciarse estudios sobre su impacto en varios ámbitos, a efectos de abordar el tren de la tecnología con la seguridad de que este nos llevará a un mejor futuro, sin que nos sorprendamos y nos estrellamos en el primer intento de abordarlo.

Índice

1. Capítulo I

1.1. Comercio Electrónico

1.1.1. Concepto	8
1.1.1.1. Origen del Comercio Electrónico	26
1.1.1.1.1. Evolución del Comercio Electrónico	30
1.1.1.1.1.1. Categorías del Comercio Electrónico	34
1.1.1.1.1.1.1. Impacto del comercio electrónico a nivel mundial y en el Ecuador	39

2. Capítulo II

2.1. El IVA

2.1.1. El IVA en la legislación ecuatoriana	44
---	----

3. Capítulo III

3.1. El IVA en el Comercio Electrónico

3.1.1. El IVA en el comercio electrónico, identificación de las transacciones en el comercio electrónico (bienes, servicios e intangibles)	66
3.1.1.1. La territorialidad en el ámbito del comercio electrónico	85
3.1.1.1.1. Facturación electrónica	93
3.1.1.1.1.1. Propuestas legislativas: El “bit tax”	102

4. Capítulo IV

4.1. Conclusiones y Recomendaciones	105
-------------------------------------	-----

Capítulo I

1.1 Comercio Electrónico

1.1.1 Concepto

La historia nos ha enseñado la importancia que tiene en la humanidad, el uso de nuevas tecnologías y su incidencia en la realización de las actividades económicas y comerciales. En la actualidad, el uso de tecnología avanzada ha logrado que las fronteras geográficas prácticamente desaparezcan y cada vez exista un mayor intercambio comercial de bienes y servicios en el ámbito mundial.

Uno de los grandes inventos del hombre que ha revolucionado la comunicación y el comercio, coadyuvando al proceso de globalización¹, ha sido la creación de la red Internet, cuyo uso ha contribuido en gran escala al desarrollo del llamado comercio electrónico.

Antes de conceptuar al comercio electrónico y determinar sus características principales, es necesario referirse en primer término al comercio tradicional y su regulación en la legislación ecuatoriana y luego establecer las particularidades que encontramos al negociar o comercializar a través de medios electrónicos. El Código de Comercio Ecuatoriano, según lo establece su artículo primero: “rige las obligaciones de los comerciantes en sus operaciones mercantiles, y los actos y contratos de comercio, aunque sean ejecutados por no comerciantes”; este cuerpo legal no define lo que se entiende por comercio y su Art. 3² contiene solamente una

¹ Alberto Antonio Spota preavisa que, derivado de los efectos de la globalización, las estructuras internas de los Estados empiezan a desgajar su jerarquía, donde el fenómeno tributario no escapa de ello y la primera demostración objetiva de la globalización está vinculada necesariamente a lo tecnológico.

² Art. 3.- Son actos de comercio, ya de parte de todos los contratantes, ya de parte de alguno de ellos solamente:

lista de actos de comercio, los cuales según el tenor literal de la ley, constituyen los **únicos** actos que pueden ser considerados como tales. Sin embargo y en relación a los actos de comercio allí enumerados, es importante señalar que han existido fallos contradictorios emitidos por la Corte Suprema de Justicia, los cuales establecen por un lado, que dicha norma no hace una enumeración taxativa de todos los actos de comercio, y por otro lado, se ha establecido que los actos allí enumerados son los únicos casos de actos de comercio.

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

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

3.- La comisión o mandato comercial;

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

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

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

7.- El seguro;

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

9.- Las operaciones de banco;

10.- Las operaciones de correduría;

11.- Las operaciones de bolsa;

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

13.- Las asociaciones de armadores;

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

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

16.- Los hechos que producen obligación en los casos de averías, naufragios y salvamento.

Para Víctor Cevallos Vásquez los actos de comercio prenombrados en el Art. 3 del Código de Comercio, no están enlistados en forma taxativa, no obstante que su redacción puede llevar a una interpretación en el sentido de que la enumeración del Art. 3 es limitativa o taxativa. Este mismo autor señala que la lista de actos de comercio no es taxativa, porque en dicho precepto legal no constan actos de comercio que el mismo código de la materia los acepta como tales, verbigracia: el arrendamiento mercantil, la cesión y transmisión de derechos previstas en el Art. 204 del citado código, lo referente a las tarjetas de crédito, además de los actos generados por la costumbre mercantil y que no se encuentran allí enumerados.

En concordancia con lo señalado, el Doctor Efraín Torres Ch., en su libro “Breves comentarios a la Ley de Comercio Electrónico, Firmas Electrónicas y Mensajes de Datos”, comenta que: “Inclusive el Código de Comercio Ecuatoriano, en su artículo 3 ha mantenido la valoración de actos de comercio a diversas actividades que no obstante su vigencia resultan caducas para la aparición de nuevos actos económicos en el país y en el mundo, más aún si se habla de inversión extranjera y libre comercio entre los países.”³

Como se ha dicho, el Art. 3 del Código de Comercio ecuatoriano establece únicamente ciertos actos de comercio entre los cuales no se hace referencia alguna a la venta de bienes transmitidos vía electrónica o lo que es lo mismo bienes incorpóreos, los cuales indiscutiblemente pueden ser comercializados, como así lo están siendo en la actualidad. En este sentido, debemos hacernos las siguientes preguntas: ¿Empresas como Microsoft o IBM al vender licencias de software ejercen actos de comercio? ¿Las nuevas compañías de Internet como Itunes o Napster que venden música en formato

³ Efraín Torres Ch. *Breves Comentarios a la Ley de Comercio Electrónico, Firmas electrónicas y Mensajes de Datos*. Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito, 2002, p. 67.

digital, ejercen actos de comercio?. Una respuesta negativa a las interrogantes antes señaladas, daría como resultado el desconocimiento de los cambios que con la ayuda de la tecnología se han producido en los últimos años en el comercio y nos estancaríamos en las antiguas formas de hacer comercio, desconociendo las ventajas que en la actualidad representan herramientas como la Internet.

De acuerdo a lo dicho por Catalina Hoyos Jiménez, existe evidencia sobre el hecho de que la riqueza y el crecimiento económico están determinados hoy día, principalmente, por los intangibles. Para esta misma autora, la relación precio de mercado – valor contable, es decir, el índice que compara la capitalización de las empresas que cotizan en el mercado público de valores con el valor contable reflejado en los balances, demuestra que la riqueza se encuentra hoy en los intangibles.⁴

El legislador como así se demuestra claramente del contenido de la norma antes señalada (Art. 3 del Código de Comercio), no ha sabido recoger los cambios sociales que se han producido y las modificaciones que el comercio ha tenido como consecuencia del progreso tecnológico. Los intangibles han generado un proceso de transformación que ha replanteado la estructura social, la forma de ver el mundo y aún los valores, transportándonos a una sociedad en la que los activos de producción ya no son el capital y trabajo sino la productividad e innovación.⁵ Esta poca o nula movilidad del derecho en el Ecuador, no solo se ve reflejada en las normas contenidas en el Código de Comercio, sino también en las normas tributarias, y especialmente en las leyes que regulan el Impuesto al Valor Agregado, el cual está basado únicamente en el comercio de bienes muebles de naturaleza corporal, lo cual ha motivado en

⁴ Catalina Hoyos Jiménez. *Tributación de Intangibles en Colombia*, En: Memorias XXIX Jornadas Colombianas de Derecho Tributario. Editorial Nomos S.A., Bogota, 2005, p. 15.

⁵ Idíbem, p. 15.

países con mayor adelanto tecnológico cambios y modificaciones en las normas que regulan este impuesto.

La antigüedad de estas normas y la llegada de la Internet, ha hecho evidente la necesidad de introducir reformas en las normas comerciales y tributarias ecuatorianas, pues no sólo los actos de comercio se ven limitados con la norma antes referida, sino que se están produciendo nuevas rentas consumidas que pueden ser gravadas con impuestos, lo cual debería generar reformas en el ámbito tributario.

Además de las nuevas formas de comercio que en la actualidad se presentan por la introducción de redes de información, se han visto alterados los actos previos al perfeccionamiento de un contrato mercantil, tales como la manera de ofertar del comerciante, la aceptación por parte del comprador y la instrumentación del contrato. Es por esto que en muchas legislaciones ya se ha regulado la contratación electrónica y se ha dado validez jurídica a los actos realizados vía electrónica, ya que al amparo de las legislaciones comerciales antiguas dichos actos no se encontraban expresamente regulados, lo cual no permitía negociar a las partes con seguridad jurídica.

El acuerdo entre partes ubicadas a kilómetros de distancia es inmediato con el uso de mensajes de datos y la instrumentación de los contratos mercantiles presenta diferencias en cuanto a su formación y perfeccionamiento. Estos cambios comerciales como bien lo señala María del Pilar Perales nos llevan más allá del: "consumo típico de tienda y almacén, reflejado, por una parte, en nuestros códigos decimonónicos, civil

y de comercio...”⁶, lo cual hace evidente las reformas que deberían introducirse en estos cuerpos legales.

Con la Internet dentro de la negociación y contratación comercial, podemos prescindir de elementos que anteriormente se creían o eran indispensables para el comercio, como son la presencia física de las partes intervinientes al momento de celebrar un contrato o la firma autógrafa o manuscrita, por lo que, como bien lo señala Rosa Julia-Barceló: “uno de los problemas tradicionales a los que se enfrenta el jurista o el abogado a la hora de analizar la contratación electrónica es la cuestión de su validez. En otras palabras, la determinación de si la ley exige la plasmación del contrato en una forma determinada para que ese contrato sea válido y eficaz entre las partes contratantes o bien si hay libertad de forma, en cuyo caso el contrato podrá concluirse sin más”⁷.

A pesar de que en el Ecuador no se ha regulado o reformado las leyes que se han visto obsoletas con la llegada de nuevas tecnologías, el Congreso Nacional expidió la Ley de Comercio Electrónico, Firmas electrónicas y Mensajes de Datos (LCE), publicada en el Registro Oficial No. 557-S del 17 de abril de 2002, con la cual se ha dado validez legal a los mensajes de datos, se ha regulado la contratación electrónica, además de proveer de validez jurídica a elementos como la firma electrónica que son indispensables a la hora de contratar dentro de la red. Con todo esto, se ha dado un gran paso en cuanto a las nuevas modalidades de contratación y a su eficacia y validez jurídica, ya que la presencia física de las partes, el contrato suscrito en un papel y los modos arcaicos como la aceptación de una propuesta a través de correo

⁶ Ma. del Pilar Perales Viscosillas. *Formación del contrato electrónico*, En: Régimen Jurídico de Internet. La Ley, Madrid, 2002, p. 876.

⁷ Rosa Julia-Barceló. *Contratación electrónica B2B: creación de un marco jurídico <a la carta>*, En: Régimen Jurídico de Internet. La Ley, Madrid, 2002, p. 554.

tradicional, no pueden ser concebidos dentro de la nueva “Era de la Información”, en la cual toda la información se maneja en forma inmediata y no corpórea con la ayuda de los mensajes de datos.

La mencionada Ley da validez a los contratos electrónicos y en este sentido el Art. 45 dispone que: “Los contratos podrán ser instrumentados mediante mensajes de datos. No se negará validez o fuerza obligatoria a un contrato por la sola razón de haberse utilizado en su formación uno o más mensajes de datos.” Por lo tanto, a la hora de contratar podemos prescindir del contrato escrito en papel y siempre que la Ley no exija formalidades o solemnidades para la celebración de un contrato en particular, la contratación a través de mensaje de datos es totalmente factible, lo cual brinda seguridad jurídica en la celebración de contratos en la red.

Un contrato electrónico tomando las palabras de María del Pilar Perales V. es un contrato celebrado sin la presencia física simultánea del comprador y vendedor, en el cual la propuesta de contratación del vendedor y la aceptación del comprador se transmite por medios electrónicos o telemáticos, mediante el uso de ordenadores a través de una red telemática⁸.

En este mismo sentido y debido a que con la Internet se ha incrementado el intercambio de bienes y servicios a nivel mundial por la rapidez con la que se negocia, las reglas sobre la oferta y su aceptación han cambiado. Así la Ley de Comercio Electrónico (Art. 46) ha dispuesto que: “el perfeccionamiento de los contratos electrónicos se someterá a los requisitos y solemnidades previstos en las leyes y se tendrá como lugar de perfeccionamiento el que acordaren las partes”. Además este

⁸ Ma. del Pilar Perales Viscosillas. *Formación del contrato electrónico*, En: Régimen Jurídico de Internet. La Ley, Madrid, 2002, p. 881

mismo artículo dispone que: “La recepción, confirmación de recepción, o apertura del mensaje de datos, no implica aceptación del contrato electrónico, salvo acuerdo de las partes.” Dado que el perfeccionamiento de los contratos se somete a los requisitos y solemnidades previstos en las leyes, podemos deducir utilizando la analogía que si la aceptación o desecho de una propuesta según el Art. 142 del Código de Comercio⁹, debe hacérsela a vuelta del primer correo, una propuesta realizada a través de redes electrónicas se entiende por aceptada única y exclusivamente cuando la persona a quien se ha dirigido la propuesta la acepte mediante el envío de un mensaje de datos que exprese tal particular. Para el Doctor Efraín Torres, si se adquieren bienes muebles vía Internet, será únicamente necesario el consentimiento manifestado con la afirmación expresa del comprador, quien a través de un “clic” acepta las condiciones de la compraventa.¹⁰

De igual forma al no existir una disposición expresa sobre el acuerdo de cosa y precio de los bienes o servicios que se adquirieran en el comercio electrónico, debemos tener en cuenta las reglas definidas en el Código de Comercio, es decir, no existirá contrato sin el acuerdo de cosa y precio. Según lo dispuesto en el Art. 184 del Código de Comercio, los contratantes deberán pactar el precio y en caso de no hacerlo no habrá compraventa, con la excepción de que si la cosa vendida fuere entregada, se presumirá que las partes han aceptado el precio corriente que se tenga en el día y lugar en que se hubiere celebrado el contrato. En tal sentido, cuando estemos ante una negociación vía Internet, podemos decir que aceptada la propuesta, queda

⁹ Art. 142.- La propuesta hecha por escrito debe ser aceptada o desechada dentro de veinticuatro horas, si las partes residieren en la misma plaza y, si en distintas, a vuelta del primer correo que salga después de las veinticuatro horas de recibida la propuesta.

Vencidos estos plazos, la proposición se tendrá por no hecha, y si la aceptación llegare extemporáneamente a noticia del proponente, éste deberá dar aviso al aceptante de la insubsistencia de su proposición.

¹⁰ Efraín Torres Ch. *Breves Comentarios a la Ley de Comercio Electrónico, Firmas electrónicas y Mensajes de Datos*. Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito, 2002, p. 68

también entendido que se ha aceptado el precio del bien objeto del contrato y en el caso en que no se pactare se entenderá que el mismo se ha aceptado al precio corriente del lugar en el que se celebre el contrato, lugar que de acuerdo a lo expresado en el Art. 46 de la Ley de Comercio Electrónico, será el que expresen las partes.

Por último, debemos señalar que el principio de libertad contractual y la autonomía de la voluntad recogidos en el Código Civil ecuatoriano, hacen perfectamente válido el instrumentar los contratos a través de medios electrónicos, ya que la esencia de los mismos no cambia, sino únicamente la forma en la que se han instrumentado.

Lo dicho anteriormente nos demuestra ciertas particularidades que se presentan a la hora de contratar a través de medios electrónicos, muchas de las cuales no pueden ser concebidas sin el uso de la Internet, es por esto necesario referirse y definir esta herramienta tecnológica, considerando que este es el medio más utilizado para el desarrollo del comercio electrónico.

Para muchos el nacimiento del comercio electrónico se da con la creación de la Internet, asociando estos dos términos; sin embargo, la Internet es solo uno de los medios que utiliza el comercio electrónico, pues el comercio electrónico como ya se analizará más adelante se refiere de manera general al comercializar valiéndose de instrumentos electrónicos como el teléfono o fax, inventos que son mucho más antiguos que la Internet y que por sus limitaciones tecnológicas no constituyeron una herramienta de impulso para el comercio electrónico, como sí lo ha sido la Internet.

Precisamente para aclarar esta distinción y conocer el por qué la Internet ha sido la herramienta clave para el desarrollo de comercio electrónico, será necesario conocer

brevemente el nacimiento de la red de redes. La Internet nace del sistema Apanet utilizado por el Departamento de Defensa de los Estados Unidos de América para la interconexión de los principales ordenadores militares, y que fue posteriormente desarrollado por la comunidad universitaria de los Estados Unidos, posibilitando la transmisión de información a través de redes entre ordenadores, utilizando dos protocolos: el “Transmission Control Protocol” (TCP), Protocolo de Control de Transmisión y el “Internet Protocol” (IP), Protocolo Específico de Internet. Estos protocolos permiten organizar la información en paquetes, transmitirlos y recibirlos correctamente gracias a un sistema de enrutación y con la utilización de un buscador como la “world wide web” (www).¹¹

Al conceptuar a la red Internet, el profesor Julio Fernando Álvarez Rodríguez señala que ésta viene a ser el conjunto de redes interconectadas a través de las máquinas computadoras a nivel mundial, que permiten la comunicación y comparten la información depositada en cada una de ellas.¹² Esta nueva herramienta tecnológica, no sólo que ha innovado el comercio electrónico, sino que ha marcado un nuevo periodo en la historia de la humanidad, que muchos han llamado la Era del Conocimiento o la Era de la Información, la cual ha perpetrado estudios en todas las ramas disciplinarias, debido al gran impacto que ha tenido en la humanidad.¹³

Con el nacimiento de la Internet, se han realizado cientos de estudios sobre comercio electrónico y derecho, porque es la red la que ha transformado el comercio electrónico,

¹¹ Ma. Luisa Esteve Pardo. *Fiscalizad del comercio electrónico*. En: Tópicos Fiscales Contemporáneos, Editorial Pandora, Guadalajara, 2004, p. 42.

¹² Julio Fernando Álvarez Rodríguez. *Evolución doctrinaria sobre la imposición al comercio electrónico*. En: Revista No. 52 Instituto Colombiano de Derecho Tributario, p. 95.

¹³ Sarra señala que estamos viviendo una especial etapa de la humanidad, que tiene como característica esencial la hiperinformación, la hiperinformatización y la hipercomunicación a partir de la tecnología, la cual está produciendo una metamorfosis en el foco de las investigaciones en lo social, hasta llegar a la comprensión y explicación de interacciones humanas virtuales. Ver: Andrea Viviana Sarra, *Comercio Electrónico y Derecho*. Astrea, Buenos Aires, 2000, p. 13.

incidiendo necesariamente en el derecho. Así, en todos estos estudios se encuentran una serie de definiciones sobre lo que en realidad es y abarca el comercio electrónico, sin que se haya llegado a un acuerdo sobre su definición. Para el profesor Heriberto Simón Hocsman, quien trata sobre todo lo relativo a los negocios en Internet, al referirse al comercio electrónico y a la problemática para conceptualarlo en el ámbito jurídico, señala como una de las principales dificultades el “intentar diferenciarlo del comercio tradicional, clasificarlo e inducir sus características tipificantes.”¹⁴

En el Ecuador, en la Disposición General Novena de la Ley de Comercio Electrónico, Firmas electrónicas y Mensajes de Datos (LCE), publicada en el Registro Oficial No. 557-S del 17 de abril de 2002, se define al comercio electrónico como: **“toda transacción comercial realizada en parte o en su totalidad, a través de redes electrónicas de información”**.

Para el Departamento del Tesoro de los Estados Unidos de América, el concepto de comercio electrónico se refiere **al intercambio de bienes y servicios a través de la utilización de instrumentos y técnicas electrónicas**.

El concepto utilizado por la LCE, es a juicio de algunos expertos demasiado general, ya que puede englobar desde las transacciones de cajero automático hasta las compras en línea de bienes digitalizados.¹⁵ Este es el criterio utilizado para quienes

¹⁴ Heriberto Simón Hocsman. *Negocios en Internet*. Editorial Astrea, Buenos Aires, 2005. p. 3.

¹⁵ Para Ma. Luisa Esteve Pardo, tomando la descripción de John Guilmore, la digitalización es un procedimiento que puede aplicarse a textos, imágenes, sonido y música, esto es, a cualquier clase de información que, una vez puesta en formato digital, puede ser devuelta por el ordenador a su expresión original y disfrutada en su forma visual o sonora original. El formato digital se caracteriza por la cuasiinmaterialidad de los bits que permite el almacenamiento en un mismo soporte electrónico de un número de obras hasta ahora inimaginable. A ello ha de sumarse una ulterior ventaja de la digitalización: su facilidad para ser comprimida, transmitida y rápidamente difundida a través de redes, lo que abarata, además, los costos y mejora la calidad con respecto a la tecnología analógica. Ver: Ma. Luisa Esteve Pardo. *Fiscalidad del comercio electrónico*, En: Tópicos Fiscales Contemporáneos. Editorial Pandora, Guadalajara, 2004, p. 42.

definen de manera más amplia al comercio electrónico, encontrando en el invento del télex, teléfono y el fax, el nacimiento del comercio electrónico o e-commerce. Por otro lado, el Departamento del Tesoro de los EEUU, hace referencia al intercambio de bienes y servicios utilizando instrumentos y técnicas electrónicas, el cual puede ser implementado a través de medios como el teléfono y fax, considerando que cualquier persona que esté interesada en adquirir un bien puede sin necesidad de trasladarse al lugar (tienda o centro comercial) en el que se encuentre el bien que se desea adquirir, llamar al vendedor o contactarse con este vía fax y solicitar que el bien que se requiere se lo envíe a través del correo u otro medio similar.

No obstante, el concepto del Departamento del Tesoro de los EEUU no se limita a las formas de adquirir bienes antes indicados, sino que se refiere también al intercambio de bienes y servicios en línea, es decir, la transformación de bienes corporales a incorporeales (digitalización) y su envío a través de la red. De tal manera que por medio de la Internet cualquier persona puede acceder a una página web de venta de software, revisar las condiciones de este bien y el precio del mismo (acuerdo de cosa y precio) y adquirirlo, para lo cual únicamente realizará el pago a través de una tarjeta de crédito o transferencia bancaria y realizará una descarga de la información, es decir, descargará el software de un ordenador (ordenador del vendedor) a otro ordenador (ordenador del comprador) con solo presionar un "clic".

Heriberto Simón Hocsman, cita varias definiciones de comercio electrónico, así: El nuevo Art. 641 del Código de Comercio Mexicano, señala que comercio electrónico **"es aquel donde se utiliza para la comunicación y acuerdo entre las partes, el intercambio de datos, a través de medios electrónicos, electromagnéticos, ópticos u otros, de naturaleza análoga"**. Sarra, define al comercio electrónico como **"la parte del comercio que se desarrolla a través de redes (cerradas y abiertas)**

mediante la relación entre la oferta y la demanda, para la cual se utilizan herramientas electrónicas y telecomunicaciones por medio de la reducción de tiempos y costos”¹⁶. La International Communications Union, indica que “el concepto de comercio electrónico no es nuevo y puede definirse de varias formas. Generalmente, incluye la producción, publicidad, venta y distribución de productos por medios electrónicos basados en el procesamiento y transmisión de datos digitalizados”¹⁷

Es importante señalar que el criterio del proceso y transmisión de datos digitalizados ha sido reservado a la Internet y es ahí donde encontramos una característica tipificante y diferenciadora del comercio tradicional, pues únicamente a través de la Internet, podemos como ya se analizó, transmitir música, software, etc.; a través de un ordenador y recibir en otro ordenador el mismo mensaje originalmente enviado sin alteraciones.

Ahora bien, a pesar de que el comercio electrónico no nació con la Internet y no se refiere únicamente a la transmisión de datos a través de este medio, fue sólo con esta herramienta la que impulsó ampliamente el desarrollo del comercio electrónico, pues únicamente con la ayuda de redes de información se pueden realizar transacciones internacionales y adquirir bienes en línea al minuto. Esto ha hecho que el comercio de intangibles sea cada vez mayor, logrando ocupar gran parte del comercio global, lo cual es visto con gran preocupación desde la perspectiva fiscal por la poca o nula gravación de estas transacciones.

¹⁶ Al referirse a redes cerradas o abiertas, se hace una distinción entre la Internet como una red abierta, es decir, que no tiene acceso restringido y otras cerradas como AOL, que se limita únicamente a sus usuarios.

¹⁷ Heriberto Simón Hocsman. *Negocios en Internet*. Editorial Astrea, Buenos Aires, 2005. p. 5.

Juan Miguel de la Cuétara Martínez y José María Echevarría Barbero, hacen referencia a la carencia de una definición ampliamente aceptada en cuanto a la concepción del comercio electrónico. Para estos autores, a primera vista el comercio electrónico **es el comercio tradicional implementado con las nuevas tecnologías y especialmente el que usa de Internet, o lo que es lo mismo, el comerciar valiéndose para ello del potencial que representa el uso de estas nuevas tecnologías.** La definición antes indicada nos demuestra la gran ventaja que trae la Internet frente a otras herramientas electrónicas utilizadas en el comercio, y es la posibilidad de realizar a través de la red transacciones tradicionales, es decir, esta herramienta no solo nos permite comercializar bienes digitalizados, sino que sirve como medio para ofertar toda clase de productos susceptibles de ser digitalizados o no a nivel mundial.

La Secretaría General de Comunicaciones Española, ha mantenido de igual forma un concepto de comercio electrónico más extenso, el cual demuestra los beneficios y recursos que las redes informáticas pueden conferir al comercio, sin limitarlo únicamente al hecho de ofertar bienes o servicios a través de medios informáticos o al acto mismo de la compraventa de bienes digitales. Dicha institución define al comercio electrónico como:

...cualquier forma de transacción o intercambio de información comercial basada en la transmisión de datos sobre redes de comunicación como Internet. En este sentido, el concepto de comercio electrónico no sólo incluye la compra y venta electrónica de bienes, información o servicios, sino también el uso de la red para actividades anteriores y posteriores a la venta, como son: la publicidad; la búsqueda de información sobre productos, proveedores, etc.; la negociación entre comprador y vendedor sobre precio, condiciones de entrega, etc; la atención al cliente antes y

después de la venta; la cumplimentación de trámites administrativos relacionados con la actividad comercial; la colaboración entre empresas con negocios comunes...

El concepto de comercio electrónico y su utilización en la atención al cliente, asistencia, servicios de mantenimiento postventa, etc., nos demuestran su enorme potencial y el por qué de su intenso desarrollo a nivel mundial. En este sentido una gran cantidad de juristas se adhieren a esta postura, así, Zumarán citado por Hocsmán considera que: **“el comercio electrónico no es solamente compra electrónica, es la producción, publicidad, venta y distribución de productos a través de las redes de comunicaciones”**.¹⁸

En esta misma línea Suarez Kimura y Scavone, señalan que el comercio electrónico consiste en realizar electrónicamente transacciones comerciales a través de Internet, basado en el tratamiento y transmisión electrónica de datos, incluidos texto, imágenes, etc., comprende también actividades muy diversas como comercio electrónico de bienes y servicios, transferencia electrónica de fondos, subastas, prestación de servicios de postventa.¹⁹

El profesor Charles E. McLure, Jr., cita a Abrams y Doernberg, quienes definen al comercio electrónico como la utilización de las redes informáticas con el fin de facilitar las transacciones que comprenden la producción, la distribución, la venta y la entrega de bienes y servicios dentro del mercado.²⁰

¹⁸ Heriberto Simón Hocsmán. *Negocios en Internet*. Editorial Astrea, Buenos Aires, 2005. p. 5.

¹⁹ Elsa Beatriz Suarez Kimura, Graciela María Scavone, *El comercio electrónico analizado desde la perspectiva contable*, La Ley, Buenos Aires, 2002, p. 1.

²⁰ Charles E. McLure, Jr. y Giampaolo Corabi. *La Tributación sobre el comercio electrónico: objetivos económicos, restricciones tecnológicas y legislación tributaria*. Depalma, Buenos Aires, 2000, p. 83.

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), establece un concepto reducido, es decir limitándolo al comercio en Internet y lo define de la siguiente manera:

El comercio electrónico se refiere generalmente a las formas de transacciones de actividades comerciales que involucran tanto a empresas como a personas particulares y está basado en el proceso y transmisión de datos digitales, que incluyen texto, sonido e imágenes visuales, realizadas tanto mediante redes abiertas o sistemas cerrados. También se refiere a los efectos del intercambio electrónico de información comercial que puede tener en las instituciones y procesos que apoyan y rigen las actividades comerciales.²¹

Para muchos tratadistas y en concordancia con el concepto de la OCDE antes transcrito, el comercio electrónico debe limitarse únicamente a las transacciones realizadas a través de redes de información que tienen por objeto la entrega, distribución y comercialización de productos digitalizados (intangibles), así como también otras actividades relacionadas a la comercialización (asistencia, marketing) y sobre todo para hablar de un concepto reducido se debe incluir el pago electrónico, es decir se excluye de este concepto el llamado comercio electrónico indirecto, el cual será analizado al tratar de las categorías de comercio electrónico.

Así, circunscribiendo el concepto de comercio electrónico, estaríamos frente a un comercio electrónico propiamente dicho o perfecto, cuando la transacción se inicie y culmine (pago electrónico) con la utilización de redes de información cerradas como AOL o abiertas como la Internet.

²¹ Pagina web OCDE

De allí se concluye que sin duda es la Internet el elemento diferenciador del comercio tradicional, pues esta herramienta no sólo nos ha permitido prescindir de la larga espera para la aceptación de la oferta a través del correo tradicional, la cual fue superada con el fax, desechar la idea de que las partes deben físicamente encontrarse para negociar y luego impregnar su firma en un papel, sino que nos permite que ciertos bienes (digitalizables) y servicios sean transmitidos y prestados al instante con la sola ayuda de un ordenador y acceso a la Internet. Es por esto que sin lugar a dudas el instrumento que ha permitido que el comercio electrónico se expanda a nivel mundial y ocupe cada día un mayor nivel en la economía de los países, es la red Internet. Todo esto nos permite percibir que al momento de definir al comercio electrónico debemos referirnos a las redes electrónicas, pues sin estas no podemos hablar de un comercio de bienes intangibles.

Por tanto, para efectos de este estudio y a manera de conclusión, podemos decir que se entenderá que **comercio electrónico se refiere a las transacciones realizadas exclusivamente a través de redes electrónicas como la Internet, es decir, la realización de transacciones comerciales con la ayuda de redes de información, en las que se procese y transmita información digitalizada.** La definición así dada, considera a las redes de información como elemento esencial del comercio electrónico, por cuanto es en esta realidad, como ya se analizará más adelante, en la que el comercio electrónico cambia o altera las reglas de imposición tradicionales, dado que estas han sido concebidas en un comercio tradicional, basado en transacciones de bienes corporales, ya que eran estos bienes los únicos que se comercializaban en grandes volúmenes, debiendo siempre ser transportados de un lugar a otro, traspasando necesariamente las fronteras de un país, lo cual ayudada al Estado a ejercer un control más efectivo de su comercialización.

La normativa que regula todos los aspectos tributarios, siempre ha sido concebida sobre la base de criterios nacionales y con la ayuda de elementos materiales que servían de conexión para vincular una operación a cierto territorio; sin embargo, no se han establecido normas que se adapten a una realidad internacional y sobretodo inmaterial, como es la que se desarrolla en el comercio electrónico, lo cual hace necesario su estudio.

1.1.2 Origen del Comercio Electrónico

Antes de la creación de los medios informáticos, las operaciones comerciales se realizaban comprando o permutando mercancías, pero siempre con una serie de limitaciones en las negociaciones donde los espacios geográficos eran mayores.

El comercio era una industria incipiente y rudimentaria basada en la recolección de productos naturales y trueque, figura jurídica que permite cambiar en el propio lugar de la producción, las cosas sobrantes por otras necesarias, prescindiendo de la moneda o crédito, aún desconocidos.²² A criterio de Siburú, el obstáculo de la distancia fue suprimido por los medios de transporte, que desde la bestia de carga y la piragua del salvaje que usó el hombre primitivo, han llegado hoy a los ferrocarriles y a los transatlánticos que han suprimido el espacio,²³ sin que ni siquiera en esta época se hable de las aeronaves o de los sistemas informáticos que verdaderamente hacen desaparecer el espacio y el tiempo, logrando la simultaneidad de la oferta y la demanda.

Toffler citado por Sarra, señala tres períodos en la historia de la humanidad, el primero que corresponde a la utilización de la agricultura, el segundo el de la sociedad industrial y el tercero que comienza en la segunda mitad del siglo XX y que corresponde al desarrollo de las tecnologías de la información²⁴, como ya se ha dicho, la creación de la Internet nos ha llevado a una nueva era, en la cual, la información y el conocimiento no conocen fronteras y el comercio se vuelve cada vez más ágil.

²² Enciclopedia Jurídica Omeba, *Comercio*, Editorial Bibliográfica Argentina, Buenos Aires, 1967, p. 306.

²³ *Idídem*, p. 306.

²⁴ Andrea Viviana Sarra, *Comercio Electrónico y Derecho*. Astrea, Buenos Aires, 2000.

Para Elsa Beatriz Suárez y Graciela María Scavone, el comercio electrónico, como intercambio electrónico de datos, se originó en los Estados Unidos en los 60's con iniciativas independientes en algunos sectores como los de negocios al detalle, fábricas de automóviles y fue diseñado para fortalecer la calidad de los datos que ellos estaban intercambiando con otros en la cadena de proveedores y usándolo para sus procesos internos. En los 70's la transferencia electrónica de fondos, a través de redes de seguridad privadas dentro de las instituciones financieras expandió el uso de las tecnologías de telecomunicaciones para propósitos comerciales, permitiendo el desarrollo del intercambio entre computadoras de la información operacional comercial en el área financiera, específicamente la transferencia de giros y pagos²⁵.

Para Charles E. McLure, Jr y Giampaolo Corabi, la historia de la tecnología de las comunicaciones, se la puede clasificar en cuatro fases históricas, una primera fase, la de la pre-impresión o pre-Gutenberg, referida al período anterior a la invención de la imprenta. La segunda, la de la impresión, la cual es anterior al uso de la energía eléctrica o preeléctrica. Una tercera fase la eléctrica y por último una fase, representada por la era digital.²⁶ Estas fases serán analizadas posteriormente conforme al estudio de los mencionados autores.

En la fase pre-Gutenberg, el almacenamiento y transmisión de información se realizaba manualmente o personalmente, entre quienes transmitían la información se hallaban mensajeros, juglares, sacerdotes, trovadores. Como consecuencia de esta limitación en la recolección y transmisión de la información, el consumo de bienes se limitaba a los productos materiales transportables e intercambiables o la información

²⁵ Elsa Beatriz Suarez Kimura, Graciela María Scavone, *El comercio electrónico analizado desde la perspectiva contable*, La Ley, Buenos Aires, 2002, p. 3,4.

²⁶ Charles E. McLure, Jr., Giampaolo Corabi. *La Tributación sobre el comercio electrónico: objetivos económicos, restricciones tecnológicas y legislación tributaria*. Depalma, Buenos Aires, 2000, p. 8.

transmitida en tiempo real. Durante la era de la preimpresión, a diferencia de las mercaderías, los servicios eran consumidos casi por entero en el lugar y en el momento en que se producían, no existía la posibilidad de transmitirlos. No existían los bienes inmateriales.

En la época de la impresión, la invención de la imprenta posibilitó el almacenamiento tipográfico de la información y su transmisión en forma impresa con el efecto de impulsar tanto la industria de los periódicos como la editorial. La obtención de catálogos a bajo costo, promovió la industria de la venta por correspondencia y erradicó la convicción, históricamente válida, de que el comercio al por menor constituía una actividad local. La importancia de esta era, es el hecho de que la comunicación asumió una forma tangible.

La tercera fase relativa a la era eléctrica / analógica, en otras palabras la era de la energía eléctrica, constituyó el único bien inmaterial, el uso de la energía eléctrica posibilitó inventar nuevos métodos para el registro y utilización de la información. Con la invención del telégrafo, la radio, el teléfono y la televisión, se ampliaron las posibilidades de consumo. Las ventas de bienes materiales, incluida la venta de información almacenada electrónicamente, seguía siendo efectuada por intermediarios, al por mayor o al por menor, situados en cercanía al consumidor.

La combinación de la publicidad televisiva y de los pedidos telefónicos, contribuyó enormemente al éxito de las ventas, aquí se puede ya hablar de comercio electrónico, con la diferencia ya referida del comercio electrónico perfecto o directo.

Por último, la fase digital, que vivimos en nuestros días y sigue en su avance acelerado en muchos países, se caracteriza por la posibilidad de transmitir, a bajo

costo, con facilidad y en forma rápida, información almacenada electrónicamente, utilizando dispositivos como la Internet.

En esta fase se pueden señalar varias características distintivas como la transmisión de información sin que se requiera gravarlas en un medio tangible, la criptografía, la cual permite efectuar pagos seguros, la ubicación de los medios utilizados para la producción, el consumo y la transmisión de información resulta ser cada vez menos importante (no en el ámbito de la tributación) y al mismo tiempo cada vez más fácil.

Esta nueva forma de hacer comercio fue liderada por los Estados Unidos de América, y seguida por las potencias europeas y otros países desarrollados, principales creadores y exportadores de tecnología.²⁷ Con la utilización de la tecnología, los supuestos teóricos bajo los cuales ha operado el comercio entre las sociedades humanas por siglos, han comenzado a cambiar, como consecuencia del masivo uso de redes de información, como la Internet y la expansión del comercio de bienes intangibles.

Julio Fernando Álvarez R. al citar a Don Tapscott, denuncia sin exageración alguna que “estamos viviendo los primeros días de una revolución”, tan o más impresionante que la revolución industrial, ahora vivimos la revolución digital, la cual tendrá su mayor impacto en la vida económica y social.²⁸ Revolución que ha dado nacimiento al llamado e-business o e-commerce, términos que comprenden todas las actividades y transacciones realizadas vía Internet, las cuales tomando en cuenta la gran ventaja que presentan, son cada día mayores.

²⁷ Heriberto Simón Hocsman. *Negocios en Internet*, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2005. p. 1,2.

²⁸ J. Fernando Álvarez Rodríguez, *Evolución doctrinaria sobre la imposición al comercio electrónico*, En: Revista No. 52 Instituto Colombiano de Derecho Tributario, p. 94.

1.1.3 Evolución del comercio electrónico

La evolución de la tecnología y de las comunicaciones ha posibilitado el creciente desarrollo del comercio. Después de la segunda guerra mundial y con el mejoramiento de las comunicaciones y los medios de transporte, el comercio mundial creció de manera acelerada.

Como lo señala Heriberto Simón Hocsman, en un principio, estas comunicaciones eran lentas y engorrosas, debido a que era necesario el traslado físico de la persona o de la cosa²⁹. Posteriormente, con el surgimiento del telex, fax, teléfono; instrumentos que permitían la comunicación a distancia en forma simultánea, el comercio se agilizó y logró una rápida expansión.

Quienes han presenciado la evolución de la Internet, se maravillan de las inmensas posibilidades que abre este nuevo medio de comunicación. Encontrar cualquier tipo de información, estar al día en las noticias mundiales, comunicarse a través de video conferencias o *chats*, son sólo pocos de los variados usos que encontramos en esta herramienta de comunicación, sin olvidarse el uso de esta red, en el ámbito comercial, campo en el cual también presenta varias ventajas, en cuanto a tiempo y costos, permitiendo satisfacer, tanto a individuos como a empresas en sus necesidades de consumo en pocos segundos. La International Telecommunicatios Union, ha establecido que mientras a la televisión le llevó 74 años alcanzar quinientos millones de usuarios, la world wide web era utilizada por esa misma cantidad en sólo cuatro años.

²⁹ Heriberto Simón Hocsman. *Negocios en Internet*, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2005, p. 1.

A criterio de Cándido Paz-Ares, catedrático europeo, el éxito del comercio electrónico se suele explicar apuntando dos razones: en primer lugar, éste es accesible desde todo el mundo, con lo cual se globaliza el mercado y en segundo lugar, se precisa de una tecnología cada vez más barata para su desarrollo, con lo que se reducen los costos de la contratación por esta vía.³⁰

Dentro de este nuevo fenómeno, han cambiado los modos tradicionales de instrumentar negocios jurídicos, dando paso a la era digital y al comienzo del acto jurídico digital. La manera de manifestar la voluntad no cuenta en esta área con un soporte material, como el contrato escrito, sino que depende exclusivamente de la confianza que tengan los participantes de la transacción en el método de autenticación utilizado,³¹ por lo que se debe regular de la manera más adecuada este tipo de transacciones, a fin de permitir a los cibernautas realizar negociaciones con completa seguridad jurídica.

De manera general uno de los principales factores que limitan el crecimiento del comercio electrónico es la preocupación de los compradores por la seguridad en las transacciones ya que éstos se encuentran reticentes a facilitar información personal como la de sus tarjetas de crédito, por cuanto no existe la certeza de que la información enviada a través de la red haya podido ser interceptada.³²

En algunos países se ha legislado sobre el comercio electrónico, resolviendo ciertos problemas con la interpretación y adaptación de las normas jurídicas vigentes. Sin embargo, en otros países se requiere la implementación de nuevas reglas o incluso un

³⁰ Cándido Paz-Ares. *El Comercio Electrónico (Una breve reflexión política legislativa)*, En: Derecho de Internet, Aranzadi, 2000, p. 85.

³¹ Heriberto Simón Hocsman. *Negocios en Internet*, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2005, p. 2.

³² Norberto Pablo Campagnale; Silvia Guadalupe Catinot, Alfredo Javier Parrondo. *El Impacto de la Tributación sobre las Operaciones Internacionales*, La Ley, Buenos Aires, 2000, p. 414.

nuevo sistema legal,³³ que regule las relaciones que se dan dentro de la red, pues no todas estas pueden ser interpretadas o adaptadas a las normas jurídicas ya existentes, dado que en la Internet, las relaciones comerciales son muy diversas y sobretodo estas no se limitan a un solo territorio.

Así, el desafío que ahora enfrentan los estudiosos del derecho, es el crear leyes que se adapten a un fenómeno de gran extraterritorialidad. En el Ecuador tenemos en este campo, la Ley de Comercio Electrónico, Firmas Electrónicas y Mensajes de Datos, la cual regula los mensajes de datos, la firma electrónica, los servicios de certificación, la contratación electrónica y telemática, la prestación de servicios electrónicos, a través de redes de información, incluido el comercio electrónico y la protección a los usuarios de estos sistemas, tal como lo señala su artículo primero. A pesar de la vigencia de esta ley, las instituciones que en ella se encuentran, como la firma electrónica o digital no ha encontrado conexión en nuestro medio, no sólo por la desconfianza que genera el negociar de esta forma, sino por sobre todas las cosas la expansión reducida que en nuestro país tiene el comercio electrónico se debe a los costos elevados que todavía representa el acceso a la tecnología, junto con la forma de vida de los ecuatorianos, los cuales aún se encuentran acostumbrados a trasladarse a las tiendas o supermercados para adquirir los bienes que necesiten.

El acceso todavía precario a la tecnología no puede ser motivo para que países como el Ecuador, en vías desarrollo *-sobretudo tecnológico-*, se olviden del cambio revolucionario que la tecnología de la información provoca en el mundo, lo cual marcaría aún más la diferencia económica existente entre los países productores de

³³ Norberto Pablo Campagnale; Silvia Guadalupe Catinot, Alfredo Javier Parrondo. *El Impacto de la Tributación sobre las Operaciones Internacionales*, La Ley, Buenos Aires, 2000, p. 451.

tecnología y países latinoamericanos consumidores de tecnología, haciendo más complicado el acceso en los mercados internacionales, ampliando la frontera digital.

1.1.4 Categorías del comercio electrónico

Siendo el comercio electrónico un campo muy amplio y de muchas posibilidades, ha debido ser clasificado. Dentro de dicha clasificación encontramos la subdivisión que se detalla a continuación, la cual ha sido tradicionalmente aceptada y es vista desde la óptica de los sujetos que intervienen en las transacciones:

- ✓ Comercio electrónico negocio a negocio “business to business” o “B2B”.
- ✓ Comercio electrónico de empresa a consumidor “business to consumer” o “B2C”
- ✓ Comercio electrónico de consumidor a empresa “consumer to business” o “C2B”
- ✓ Comercio electrónico entre consumidores “consumer to consumer” o “C2C”

Negocio a negocio “business to business”

Este tipo de comercio electrónico se refiere al comercio de bienes y servicios entre empresas que han logrado la automatización de sus procesos de intercambio y suministro, normalmente de gran volumen, que se llevan a cabo mediante negocios jurídicos instrumentalizados en contratos electrónicos. En este término se puede considerar una empresa interconectada con sus proveedores para ordenar pedidos, recibir facturación y hacer los pagos, a través de redes virtuales.

Es importante señalar que en el Ecuador como se analizará en capítulos posteriores, no existe la figura de la facturación electrónica, siendo obligatoria la facturación a través del papel impreso, lo cual estanca en cierta forma el desarrollo de las actividades comerciales a través de la red, el implantar la facturación electrónica contribuiría no solo al desarrollo del comercio electrónico de negocio a negocio,

reduciendo costos de impresión y envío de facturas, sino que haría más ágil y dinámico el comercio en general.

Empresa a consumidor "business to consumer"

Esta subdivisión hace alusión a las operaciones comerciales de las compañías con sus consumidores, normalmente en relación con bienes y servicios de carácter masivo, donde la principal característica es la supresión de los esquemas de intermediación en el tráfico comercial. Esta categoría introduce las llamadas tiendas virtuales, reemplazando a la venta por catálogo o por correo, las cuales no desaparecen dentro del e-commerce, pues en esta vía de comercio, también se comercializan bienes corporales, los cuales son entregados a los compradores, a través de servicios de correo o courier.

Consumidor a empresa "consumer to business"

Esta clasificación apunta a las operaciones que lideran los consumidores frente a las empresas apoyados en los esquemas de interactividad que ofrece la red, el consumidor es quien asume el papel activo, mientras que la compañía se limita a poner a disposición y ofertar sus productos y servicios en una página web.

Entre consumidores "consumer to consumer"

Esta clasificación se identifica con las operaciones que surgen de grupos de interés, como los avisos clasificados electrónicos, los remates o martillos de bienes.

Es importante destacar que existen otros tratadistas que señalan como subdivisiones del comercio electrónico el gobierno a gobierno, gobierno a empresa y gobierno a consumidor, así como también nuevas gamas de aplicación como el comercio electrónico Machine to Machine o Device to Device.³⁴

Por otro lado, el comercio electrónico ha sido también clasificado en dos grupos, relacionados con el modo de comercialización, esto es el comercio directo y el indirecto.

Comercio electrónico indirecto, consiste en la comercialización de bienes tangibles con el uso de dispositivos electrónicos, tales como la televisión, fax, etc., bienes que son transportados a sus compradores utilizando las vías tradicionales de distribución, como el correo; por lo tanto, nos encontramos frente a un intercambio de bienes y servicios materiales.

En cuanto al comercio directo, éste se refiere a la compra y envío, vía “online”, de intangibles (bienes y servicios), como es el caso de boletos aéreos, música, software, etc. Esta distinción sugiere la diferenciación entre comercio electrónico de bienes materiales y comercio electrónico de contenido informático o digitalizado, ya que su clasificación implica situaciones fiscales diferentes, como se analizará posteriormente.

En el Ecuador a pesar de que el comercio electrónico en general no ha alcanzado niveles comerciales muy elevados, podemos afirmar que el comercio electrónico indirecto tiene mayores niveles de aceptación, lo cual ha sido confirmado con la regulación de ciertas circunstancias que se presentan en este tipo de negociaciones.

³⁴ Ver: Juan Miguel de la Cuétara y José Ma. Echevarría. *Comercio Electrónico*, En: Régimen Jurídico de Internet, La Ley, Madrid, 2002.

Así, el Reglamento de Comprobantes de Venta y de Retención (RCVR), hace alusión a la emisión y entrega de comprobantes de venta cuando las transacciones comerciales hayan sido realizadas a través de medios electrónicos.

De acuerdo al RCVR están obligados a emitir comprobantes de venta, los sujetos pasivos del Impuesto al valor agregado, los cuales de acuerdo a lo establecido en el Art. 63 de la Ley de Régimen Tributario Interno, han sido divididos en agentes de percepción y de retención.

Este mismo artículo dispone que actuarán como agentes de percepción: las personas naturales y las sociedades que habitualmente efectúen transferencias de bienes gravados con una tarifa, quienes realicen importaciones gravadas con una tarifa, ya sea por cuenta propia o ajena; y las personas naturales y las sociedades que habitualmente presten servicios gravados con una tarifa. Como se desprende del texto de las normas antes mencionadas, para el caso del IVA, el sujeto pasivo económico, es decir, quien asume la carga económica o fiscal, difiere del sujeto responsable del pago del impuesto ante el estado, diferenciando al contribuyente de iure y contribuyente de facto.

Los señalados sujetos pasivos en su calidad de agentes de percepción están obligados de acuerdo a la Ley a emitir comprobantes de venta, debiendo de conformidad con lo establecido en el Art. 16 del RCVR, de manera general emitir y entregar dichos documentos en el momento en el que se efectúe el acto o se celebre el contrato que tenga por objeto la transferencia de dominio de los bienes muebles o la prestación de los servicios. En lo que se refiere al comercio electrónico indirecto y con las regulaciones antes aludidas, no se presentan mayores problemas a la hora adquirir

bienes vía Internet, por cuanto el reglamento dispone que los sujetos pasivos entregarán el comprobante de venta al momento de la entrega del bien o al proporcionarse el servicio.

Es importante señalar que además de la obligación de emitir comprobantes de venta impuesta a los sujetos pasivos de IVA, desde 1995 se dispuso la creación de agentes de retención para este impuesto. El mismo Art. 63 de la LRTI antes señalado, dispone que son sujetos pasivos del IVA, en calidad de agentes de retención las empresas del sector público y empresas públicas y privadas calificadas como contribuyentes especiales, las empresas emisoras de tarjetas de crédito y las empresas de seguros y reaseguros. Estos sujetos pasivos del IVA deberán retener el 30% o 70% del IVA que paguen en sus adquisiciones de bienes o servicios.

Las normas antes referidas se verían afectadas a la hora de introducir normas que regulen el comercio electrónico indirecto, ya que bajo este supuesto no existe la entrega de un bien material, además debemos tener en cuenta que en este caso tampoco existe contacto entre comprador y vendedor, sino únicamente a través de mensajes de datos, por lo que es necesario el estudio de las implicaciones tributarias que este tipo de comercio genera en las instituciones señaladas.

En este mismo sentido, debemos señalar que las transacciones en línea son generalmente efectuadas a nivel internacional, sin la necesidad de intermediarios, por lo que, los cambios que provoca en la fiscalidad la negociación a través de medios electrónicos han hecho indispensable que en muchas legislaciones se implanten nuevas normas que regulen la recaudación del IVA por parte de los sujetos pasivos de este impuesto.

1.1.5 Impacto del comercio electrónico a nivel mundial y en el Ecuador

El comercio electrónico, como ya se señaló, no es nuevo. Lo que ocurre es que en los últimos años, con el uso de la Internet el desarrollo de esta actividad se ha incrementado, sobre todo en los países desarrollados, haciendo posible contratar servicios y adquirir todo tipo bienes, dentro de un mercado muy competitivo originado por la oferta de todo tipo de bienes y servicios desde cualquier parte del mundo, lo cual ha hecho que las formas de contratación sean más rápidas, simples y sin intermediación.

Bajo esta nueva forma de comercializar se presentan una serie de ventajas para medianas empresas que anteriormente estaban imposibilitadas de ofrecer sus servicios y productos en otros países, por los altos costos que esto significaba. Con la Internet se abre un gran campo comercial, ya que no es necesario invertir miles de dólares para traspasar fronteras y ofrecer productos a millones de potenciales compradores, sino únicamente será indispensable contar con una página web para entrar al mundo del ciberespacio; de allí que es muy cierta la afirmación de la OECD cuando advierte que estamos asistiendo a la más grande revolución tecnológica que la humanidad jamás había conocido.³⁵

Contar por ejemplo con una gran cadena de almacenes para llegar a consumidores en cualquier lugar del mundo, será algo del pasado. Las transacciones que se efectúen serán más rápidas y sus costos serán muy bajos en comparación con los del comercio tradicional, lo cual advierte Vicente Oscar Díaz, al señalar que las principales causas y ventajas que han generado el crecimiento de las ventas al detalle por Internet, son las siguientes: 1) presencia global del vendedor en su simple lugar de exhibición; 2)

³⁵ OECD. Le Commerce Electronique, 1997.

eliminación de la intermediación, es decir, el contacto directo entre comprador y vendedor, eliminando comisiones y costos asociados; 3) reducción del costo de personal y comisiones de ventas; y, 4) reducción de los costos de administración.³⁶

Según el Wall Street Journal, el total del comercio electrónico en Latinoamérica asciende a USD1.060 millones de dólares, y pese a que más de la mitad de los internautas son brasileños, lo más entusiastas frente al comercio electrónico parecen ser los panameños, **ecuatorianos** y venezolanos. Un 58%, 55% y 53%, respectivamente, considera a la red muy útil para las compras.³⁷

A nivel internacional se ha reconocido la importancia del comercio electrónico y particularmente la Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional (CNUDMI) ha preparado algunas leyes modelos, las cuales pretenden llegar a cierta armonización en este tema. De igual forma la Convención sobre la Utilización de las Comunicaciones Electrónicas en los Contratos Internacionales, aprobada por la 53ª Sesión Plenaria de 23 de noviembre de 2005, la cual entrará próximamente en vigencia, constituirá el primer cuerpo de leyes de carácter obligatorio a nivel internacional.³⁸

Con el apoyo de la Corporación Ecuatoriana de Comercio Electrónico (CORPECE), y con la participación de varios sectores interesados, se impulsó en el Ecuador el Proyecto de Ley de Comercio Electrónico, Firmas Digitales y Mensajes de Datos, el cual se basó en la Ley Modelo propuesta por las Naciones Unidas y otros varios

³⁶ Vicente Oscar Díaz, *El cibercomercio y sus implicaciones tributarias primarias*, En: Revista de Tributación, Errepar, Buenos Aires, 2005, p. 54.

³⁷ En: <http://www.corpece.org.ec/documentos/articulos/nacionales/electronico-marklaw.htm>

³⁸ Marco Alban Zambonino. *Fiscalidad en el Comercio Electrónico*, En: Tomo II, Memorias XXIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Buenos Aires, 2006, p. 145.

proyectos de Ley de países europeos como Italia, España, Alemania, Luxemburgo y Directivas Europeas sobre comercio electrónico.³⁹ La mencionada Ley (Ley No. 2002-67) fue aprobada por el Congreso Nacional el día 10 de abril de 2002, y publicada en el Registro Oficial No. 557, del 17 de abril del mismo año. La expedición de dicha Ley demuestra la importancia que tiene la utilización de redes de información en el comercio y a pesar de que la legislación ecuatoriana en el tema tratado no se ha creado con la rapidez con que esta forma de hacer comercio se despliega, el Estado Ecuatoriano ha reconocido su relevancia.

Algunas investigaciones a nivel local han arrojado cifras de alrededor de 50.000 usuarios del Internet en el Ecuador, cifra que seguirá en aumento y que se muestra un poco irreal, pues dentro de los usuarios de la red, se encuentran personas jurídicas que engloban cientos y hasta millones de usuarios, bajo una sola inscripción⁴⁰. Para el año 2003 se pronosticaba que existan 19 millones de usuarios en América Latina, lo cual representaba el 3.7% de la población, que si bien es bajo, los expertos indican que se trata del segmento con mayor poder de adquisición, que tiene acceso a tarjetas de crédito y que vive en zonas donde la distribución y entrega de productos no es difícil.

Hocsman demuestra la magnitud de este fenómeno exponiendo cifras mundiales de la utilización de la Internet y señala que: "Hay más de setenta mil nuevos usuarios de Internet por día; más del 60% de las empresas en el mundo poseen acceso a Internet y más del 50% de las empresas con acceso a Internet realizan transacciones electrónicas."⁴¹

³⁹ En: <http://www.corpece.org.ec/documentos/articulos/nacionales/electronico-marklaw.htm>

⁴⁰ <http://www.marklaw.com.ec/Newspage.asp?MnidNum=24>

⁴¹ Heriberto Simón Hocsman. *Negocios en Internet*, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2005. p. 2.

Según la opinión del profesor Rubén O. Asorey, el impacto del comercio electrónico en el mundo se debe a la libertad en la forma de utilización del Internet, la cual “es sin duda una de las razones que impulsa el crecimiento de este nuevo comercio en el ciber-espacio, con cada vez más numerosos productos y canales de distribución que se expanden, olvidando los conceptos de territorio y frontera con que hasta ahora se regularon los principales aspectos del comercio internacional.”⁴²

La Information Technology Association of America (Asociación Americana de la Tecnología de la Información) citada por Charles E. McLure, Jr., señala que hemos pasado de una economía industrial en la que las máquinas dominaban la productividad, a una economía basada sobre la información, en donde el contenido intelectual constituye la fuente principal del valor agregado que no conoce límites geográficos.⁴³

Sin embargo, y a pesar de las grandes ventajas comerciales que trae este nuevo motor de la economía, también se deben considerar una serie de aspectos a la hora de contratar a través de la Internet, como son la carencia de controles adecuados que permitan conocer el patrimonio con que responderían tanto las compañías que ofrecen sus productos en la Internet, como la capacidad de pago de los compradores, así como la veracidad de la información suministrada por ambas partes. En esta misma línea, será necesario establecer un mecanismo para la solución de conflictos a escala internacional, por cuanto muchas veces no se establece una jurisdicción competente para la resolución de disputas.

⁴² Ruben O. Asorey, *El impacto del cibercomercio en los principios fiscales y en la libertad de comercio*, Corso di Diritto Tributario Internazionale, CEDAM, Padova, 1999, p. 837.

⁴³ Charles E. McLure, Jr.; Giampaolo Corabi. *La Tributación sobre el comercio electrónico: objetivos económicos, restricciones tecnológicas y legislación tributaria*, Depalma, Buenos Aires, 2000, p. 33.

De igual forma se debe tomar en cuenta todo lo relacionado con la firma digital, certificados digitales, sistemas de pago, a fin de que las transacciones que se lleven a cabo en el ciberespacio sean igual de confiables como las tradicionales, fortaleciendo la confianza entre las partes que intervienen en este proceso. Se debe trabajar sobre estos campos estableciendo tecnologías seguras y sobretodo normas que regulen las relaciones que se lleven a cabo en la red.

En este sentido, se han presentado iniciativas como el “Plan de Acción 2006” del Consejo Nacional de Telecomunicaciones CONATEL, el cual plantea algunos proyectos dentro del programa de comercio electrónico y que se refieren a la regulación y aplicación de la factura electrónica, registro de entidades de certificación y promoción de la firma digital.

El impulso de estas herramientas tecnológicas, como así lo señala Pilar Díaz Fernández nos llevará a un mundo en donde, en lugar de redes telefónicas, informáticas y televisivas separadas, convergerán todas en una única red, cuya función será ajustar esta estructura de información al igual que el aparato de radio sintoniza una emisora.⁴⁴

⁴⁴ Pilar Díaz Fernández. *El Comercio Electrónico en el Sector Bancario Español*, En: Régimen Jurídico de Internet. La Ley, Madrid, 2002, p. 1023.

Capítulo II

2.1.1 El IVA en la legislación ecuatoriana.

El Impuesto al Valor Agregado (IVA) fue establecido en el Ecuador a través de la Ley No. 056 Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI), publicada en el Registro Oficial No. 341 del 22 de diciembre de 1989.

El IVA es conocido como un impuesto plurifásico no acumulativo sobre las ventas y su generalización y adopción por parte de muchos países, se dio después de la primera guerra mundial. Como así lo señala Mauricio A. Plazas Vega, la creciente importancia del impuesto a las ventas, particularmente en su modalidad de impuesto sobre el valor agregado, supera los límites nacionales para convertirse en una realidad universal y desde su creación en Francia, el IVA ha tenido tal acogida que es difícil encontrar ejemplos de países en los cuales no se haya incorporado en sus sistemas tributarios.⁴⁵

El Impuesto al Valor Agregado grava, como su nombre lo indica, al valor añadido o agregado en cada una de las etapas de fabricación y distribución. En el Ecuador el impuesto sobre las transacciones mercantiles y prestación de servicios, el cual permitía la deducción mensual del impuesto pagado para adquirir los bienes vendidos, constituye para algunos estudiosos de la materia, la primera forma de IVA en Latinoamérica y el antecedente para la introducción de este impuesto.

El impuesto al valor agregado grava en términos generales la venta de bienes, la prestación de servicios y la importación de bienes. En tanto ocurra uno de tales presupuestas se generará la obligación de pagar el IVA. El IVA en el Ecuador, de acuerdo a lo establecido en el Art. 52 de la LRTI, grava al valor de la transferencia de

⁴⁵ Mauricio A. Plazas Vega. *El Impuesto sobre el Valor Agregado IVA*. Editorial Temis S.A., Santa Fe de Bogotá, 1998, p. 45.

dominio o la importación de bienes muebles de naturaleza corporal, en todas sus etapas de comercialización y al valor de los servicios prestados.

La tarifa que actualmente rige aprobada mediante Ley 99-41 publicada en el Registro Oficial No. 321-S del 18 de noviembre de 1999, es del 12%.

Dentro de las normas que regulan este impuesto, precisamente en los Art. 55 y 56 de la LRTI, se establecen ciertas transferencias de bienes gravadas con tarifa 0% del IVA, eliminando en forma anti-técnica el concepto de exenciones, para el caso de este impuesto.

Así, el Art. 55 de la LRTI, establece que tendrán tarifa cero las transferencias e importaciones de los siguientes bienes:

1.- Productos alimenticios de origen agrícola, avícola, pecuario, apícola, cunícola, bioacuáticos, forestales, carnes en estado natural; y de la pesca que se mantengan en estado natural, es decir, aquellos que no hayan sido objeto de elaboración, proceso o tratamiento que implique modificación de su naturaleza. La sola refrigeración, enfriamiento o congelamiento para conservarlos, el pilado, el desmote, la trituración, la extracción por medios mecánicos o químicos para la elaboración del aceite comestible, el faenamamiento, el cortado y el empaque no se considerarán procesamiento;

2.- Leches en estado natural, pasteurizada, homogeneizada o en polvo de producción nacional. Leches maternizadas, proteicos infantiles;

3.- Pan, azúcar, panela, sal, manteca, margarina, avena, maicena, fideos, harinas de consumo humano, enlatados nacionales de atún, macarela, sardina y trucha, aceites comestibles, excepto el de oliva;

4.- Semillas certificadas, bulbos, plantas, esquejes y raíces vivas. Harina de pescado y los alimentos balanceados, preparados forrajeros con adición de melaza o azúcar, y otros preparados que se utilizan para la alimentación de animales. Fertilizantes, insecticidas, pesticidas, fungicidas, herbicidas, aceite agrícola utilizado contra la sigatoka negra, antiparasitarios y productos veterinarios así como la materia prima e insumos, importados o adquiridos en el mercado interno, para producirlas;

5.- Tractores de llantas de hasta 200 hp incluyendo los tipo canguro y los que se utiliza en el cultivo del arroz; arados, rastras, surcadores y vertedores; cosechadoras, sembradoras, cortadoras de pasto, bombas de fumigación portables, aspersores y rociadores para equipos de riego;

6.- Medicamentos y drogas de uso humano, de acuerdo con las listas que publicará anualmente, el Ministerio de Salud Pública, así como la materia prima e insumos importados o adquiridos en el mercado interno para producirlas. En el caso de que por cualquier motivo no se realice las publicaciones antes establecidas, regirán las listas anteriores;

Los envases y etiquetas importados o adquiridos en el mercado local que son utilizados exclusivamente en la fabricación de medicamentos de uso humano o veterinario.

7.- Papel bond, papel periódico, periódicos, revistas, libros y material complementario que se comercializa conjuntamente con los libros;

8.- Los que se exporten; y,

9.- Los que introduzcan al país:

a) Los diplomáticos extranjeros y funcionarios de organismos internacionales, regionales y subregionales, en los casos que se encuentren liberados de derechos e impuestos;

- b) Los pasajeros que ingresen al país, hasta el valor de la franquicia reconocida por la Ley Orgánica de Aduanas y su reglamento;
- c) En los casos de donaciones provenientes del exterior que se efectúen en favor de las instituciones del Estado y las de cooperación institucional con instituciones del Estado;
- d) Los bienes que, con el carácter de admisión temporal o en tránsito, se introduzcan al país, mientras no sean objeto de nacionalización; y,

Por otro lado, el Art. 56 de la LRTI, establece que el IVA grava a todos los servicios, entendiéndose como tales a los prestados por el Estado, entes públicos, sociedades, o personas naturales sin relación laboral, a favor de un tercero, sin importar que en la misma predomine el factor material o intelectual, a cambio de una tasa, un precio pagadero en dinero, especie, otros servicios o cualquier otra contraprestación. Se encuentran gravados con tarifa cero los siguientes servicios:

- 1.- Los de transporte de pasajeros y carga: fluvial, marítimo y terrestre, así como los de transporte aéreo internacional de carga y el transporte aéreo de carga desde y hacia la provincia de Galápagos;
- 2.- Los de salud;
- 3.- Los de alquiler o arrendamiento de inmuebles destinados, exclusivamente, para vivienda, en las condiciones que se establezca en el reglamento;
- 4.- Los servicios públicos de energía eléctrica, agua potable, alcantarillado y los de recolección de basura;
- 5.- Los de educación;
- 6.- Los de guarderías infantiles y de hogares de ancianos;

7.- Los religiosos;

8.- Los de impresión de libros;

9.- Los funerarios;

10.- Los administrativos prestados por el Estado y las entidades del sector público por lo que se deba pagar un precio o una tasa tales como los servicios que presta el Registro Civil, otorgamiento de licencias, registros, permisos y otros;

11.- Los espectáculos públicos;

12.- Los financieros y bursátiles prestados por las entidades legalmente autorizadas para prestar los mismos;

13.- La transferencia de títulos valores;

14.- Los que se exporten, inclusive los de turismo receptivo;

Los contratos o paquetes de turismo receptivo, pagados dentro o fuera del país, no causarán el impuesto al valor agregado, puesto que en su valor total estará comprendido el impuesto que debe cancelar el operador a los prestadores de los correspondientes servicios;

15.- Los prestados por profesionales con título de instrucción superior hasta un monto de cuatrocientos dólares de los Estados Unidos de América por cada caso entendido;

16.- El peaje que se cobra por la utilización de las carreteras;

17.- Los sistemas de lotería de la Junta de Beneficencia de Guayaquil y Fe y Alegría;

18.- Los de aero fumigación;

19.- Los prestados personalmente por los artesanos; y,

20.- Los de refrigeración, enfriamiento y congelamiento para conservar los bienes alimenticios mencionados en el numeral 1 del artículo 55 de esta Ley, y en general todos los productos perecibles, que se exporten así como los de faenamiento, cortado, pilado, trituración y, la extracción por medios mecánicos o químicos para elaborar aceites comestibles.

La importancia de la capacidad contributiva de este impuesto para las arcas fiscales y su inclusión en la legislación de muchos países, ha generado gran cantidad de estudios sobre el impacto que tendría en este impuesto, el aumento de las transacciones comerciales realizadas por vía electrónica.

Cuando hablamos de transacciones realizadas a través del comercio electrónico y limitándose como ya se ha dicho al comercio electrónico directo, los bienes que se transmiten vía Internet, son bienes incorporeales o intangibles, es decir, se trata de bienes generalmente nacidos del ingenio humano. Como bien lo señala Eduardo Léanse Berrizbeitia, hoy en día son negociables en Internet, prácticamente todos los bienes disponibles y servicios: bienes muebles e inmuebles, bienes tangibles o intangibles, servicios profesionales y de otra índole, etc.⁴⁶

Sin embargo, el hecho que más ha preocupado a las Administraciones Fiscales, es la incidencia que el cada vez mayor tráfico comercial de bienes intangibles puede tener sobre la recaudación del IVA, pues este impuesto fue concebido pensando en transacciones comerciales de bienes corporales, los cuales eran la única clase de bienes que en cierta etapa de la historia se pensaba podían ser comercializados en grandes volúmenes, sin imaginar que muchos de estos bienes podían en el futuro ser

⁴⁶ Eduardo Léanse Berrizbeitia. *Aspectos Impositivos del Comercio Electrónico*, En: Memorias de las XXIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Tomo II. Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Buenos Aires, 2006, p. 402.

digitalizados, es decir, podían abandonar su naturaleza corporal, y constituir un grupo de bienes que cada día ocupen un mayor espacio en el comercio.

Para Jaime Rodrigo Machicao y Gonzalo Cárdenas Castillo, la internacionalización del comercio a través de medios no tradicionales, como es el caso de la tecnología Internet, está determinando una profunda revisión de los conceptos tradicionales de jurisdicción tributaria y hecho imponible, puesto que los sistemas tributarios han basado su eficacia y razón de ser en la tangibilidad del comercio convencional.⁴⁷ De igual forma se pronuncia Catalina Hoyos Jiménez, al señalar que la legislación colombiana del IVA, está basada en una concepción de comercio de bienes tangibles, en la cual las disposiciones que regulan el hecho generador del impuesto en transferencias de bienes, ocurre cuando dichas transferencias recaen sobre bienes tangibles.⁴⁸

Así como en muchas otras legislaciones el IVA en el Ecuador fue implantado pensando en un comercio tradicional, lo cual se desprende del análisis de las normas arriba citadas, las cuales al referirse al objeto del IVA, disponen que se encuentran gravados con este impuesto las transferencias de dominio de **bienes muebles de naturaleza corporal** y la prestación de servicios.

Para una clara comprensión del objeto del impuesto y su alcance, debemos establecer que se entiende en la legislación ecuatoriana por bienes muebles de naturaleza corporal y por otro lado, lo que se entiende por bienes incorporeales. Esta distinción, permitirá diferenciar que clase de bienes son comercializados dentro del comercio

⁴⁷ Jaime Rodrigo Machicao; Gonzalo Cárdenas Castillo. *Temática Tributaria Boliviana*, Azul Editores, 2004, La Paz, p. 222.

⁴⁸ Catalina Hoyos Jiménez. *Tributación de Intangibles en Colombia*, En: Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Memorias de las XXIX Jornadas Colombianas de Derecho Tributario, Editorial Nomos S.A., Bogota, D.C, 2005, p. 101.

electrónico directo y nos ayudará a establecer exactamente que clase de bienes están gravados con el IVA y cuales se encuentran fuera del alcance de este impuesto.

Para este análisis debemos remitirnos a la definición contenida en el Art. 583 del Código Civil, norma de aplicación supletoria para interpretación de las leyes tributarias, la cual establece que **los bienes consisten en:**

- ✓ Cosas corporales
- ✓ Cosas incorporeales

Esta misma norma establece que son cosas corporales, aquellas que **tienen un ser real y pueden ser percibidas por los sentidos, como una casa o un libro**⁴⁹. Estos mismos bienes de conformidad con el Art. 584, se dividen en **muebles e inmuebles**, diferenciándose así los bienes que pueden transportarse de un lugar a otro en el primer caso, de los bienes inmuebles, fincas o bienes raíces, los cuales no pueden transportarse.

Como así lo señala Mauricio Plazas Vega, al referirse al aspecto objetivo o material del hecho generador:

...jurídicamente se suele distinguir entre los conceptos de bienes y de cosas con el criterio de que los bienes son las cosas susceptibles de apropiación. A su vez, por “cosa” se entiende “todo cuanto existe en la naturaleza, material o inmaterial, tenga o no valor económico. Así, el aire o el mar son “cosas”, mas no “bienes”, en la medida que no son susceptibles de apropiación.⁵⁰

⁴⁹ Es importante señalar que a través del proceso de digitalización, bienes que anteriormente eran concebidos de manera material, como un libro, en la actualidad pueden transformarse en bienes intangibles, susceptibles de ser comercializados por vía electrónica.

⁵⁰ Mauricio A. Plazas Vega. *El Impuesto sobre el Valor Agregado IVA*. Editorial Temis S.A., Santa Fe de Bogotá, 1998, p. 207.

Bajo la diferenciación arriba anotada y tomando en cuenta lo dicho por el mismo doctrinario, una primera conclusión desde el punto de vista de la **materia imponible** es que el impuesto de ventas (IVA) recae sobre la venta de “bienes corporales”, es decir, bienes con existencia real y susceptibles de ser percibidos por lo sentidos.⁵¹ En el Ecuador la **transferencia o importación de estos bienes (corporales muebles)**, constituye el hecho generador del impuesto, es decir, siempre que ocurra este presupuesto jurídico habrá nacido la obligación tributaria.

Ahora bien, volviendo a la distinción mencionada anteriormente de los bienes y debido a la importancia que para este estudio representan los bienes incorporales o intangibles, los cuales están a primera vista fuera del alcance del impuesto, resulta indispensable establecer que se entiende por bienes intangibles, recurriendo para tal efecto tanto a la legislación ecuatoriana como a la doctrina.

Así, el Art. 583 del Código Civil antes señalado al referirse a los bienes incorporales, establece que estos consisten en meros derechos, como los créditos, y las servidumbres activas. Para Eduardo Carrión Eguiguren, las cosas incorporales pertenecen al dominio de la inteligencia y consisten en meros derechos.⁵²

La Doctora Catalina Hoyos, al referirse a la tributación de los intangibles, señala que la palabra intangible, se refiere a “todo aquello que no tenga sustancia física, pero que pueda ser objeto de apropiación o de negocios, al tiempo en que tenga la vocación de generar beneficios económicos para alguien.”⁵³

⁵¹ Mauricio A. Plazas Vega. *El Impuesto sobre el Valor Agregado IVA*. Editorial Temis S.A., Santa Fe de Bogotá, 1998, p. 297, 298.

⁵² Eduardo Carrión Eguiguren. *Curso de Derecho Civil*. Editorial Ecuatoriana, Quito, 1971, p. 6.

⁵³ Catalina Hoyos Jiménez. *Tributación de Intangibles en Colombia*, En: Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Memorias de las XXIX Jornadas Colombianas de Derecho Tributario, Editorial Nomos S.A., Bogota, D.C, 2005, p. 17.

Para Eduardo Léanse Berrizbeitia,⁵⁴ haciendo referencia a lo dicho por Jaime Parra Pérez, los intangibles son:

bienes que son materialmente imperceptibles, centrandó la imperceptibilidad en la indivisibilidad; o aquellos bienes que solo son determinables a través del intelecto humano en lo que respecta a su existencia, características y límites; o aquellos bienes producidos por el hombre que desde el punto de vista empírico pueden separarse, intelectualmente, la parte imperceptible respecto de la parte perceptible, esto es, separar la parte ideal respecto del soporte material, aunque la división no sea posible en la realidad.

Por otra parte Guillermo Caballenas, define a los bienes incorporales, como: “los que no existen sino intelectualmente, los no tangibles ni visibles; como servidumbres, herencia y, en general todos los derechos.”⁵⁵

Julio A. Fernández Cartagena, al referirse a los productos digitales, señala que estos comprenden a los bienes de naturaleza intangible y a los servicios sin verificación tangible, los cuales pueden ser transferidos a través de Internet y puestos a disposición del adquirente a través de la técnica del “download” o descarga.⁵⁶

Para Carlos Sosa Jovellanos, los bienes intangibles objeto de las transacciones del comercio electrónico directo, tienen como característica que el bien o servicio enviado

⁵⁴ Eduardo Leánez Berrizbeitia. *Aspectos Impositivos del Comercio Electrónico*, En: Memorias de las XXIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Tomo II. Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Buenos Aires, 2006, p. 420.

⁵⁵ Guillermo Cabanellas. *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*, Tomo VII, Editorial Heliasta S.R.L., Buenos Aires, 1981, p. 486.

⁵⁶ Julio A. Fernández Cartagena. *Aspectos Impositivos del Comercio Electrónico*, En: Tomo II, Memorias XXIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Buenos Aires, 2006, p. 313.

llega al comprador o consumidor por el mismo medio electrónico no requiriéndose el envío físico del bien.⁵⁷

Por otra parte, el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, define a la palabra intangible como: “Que no debe o no puede tocarse.”⁵⁸

Dentro del glosario de términos de la empresa Telefónica, relacionados con la sociedad de la información, se conceptúa a los bienes intangibles como:

Realidad que posee un valor económico positivo y consiste esencialmente en información, traducible en bits, por lo que puede no tener entidad física material. Ejemplos de intangibles son los textos, imágenes, video, música, colecciones de datos, etc.⁵⁹

La distinción que existe sobre los bienes, vista a la luz del derecho civil ecuatoriano y apoyado con las definiciones antes dadas, nos permite conocer con absoluta claridad que clase de bienes estarían excluidos de la materia imponible del IVA. Por tanto, los bienes incorporeales, es decir, aquellos que no tienen un cuerpo físico y pueden ser transmitidos por medios electrónicos en su formato digital, **no se encuentran según lo establecido en la LRTI gravados con el IVA.**

Es importante señalar que la LRTI no contempla para el caso del IVA la figura de exención, sino que se ha establecido como ya se mencionó la tarifa 0% del impuesto. En tal sentido, los bienes intangibles materia de este estudio se encuentran fuera del alcance del impuesto, es decir, dichos bienes no se encuentran gravados con una tarifa, sea esta 0% o 12%.

⁵⁷ Carlos Sosa Jovellanos. *Aspectos Impositivos del Comercio Electrónico*, En: Tomo II, Memorias XXIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, *Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Buenos Aires, 2006, p. 2683.*

⁵⁸ http://buscon.rae.es/draeI/SrvltConsulta?TIPO_BUS=3&LEMA=intangibles

⁵⁹ http://www.telefonica.es/sociedaddelainformacion/pdf/informes/espana_2001/parte3_3.pdf

El modelo tributario que ha basado la estructura del IVA en la transferencia de bienes vs. el creciente tráfico comercial de bienes intangibles, ha hecho necesario que se analicen y modifiquen en muchos países las normas que regulan el impuesto al valor agregado, puesto que muchos de los bienes que anteriormente se comercializaban únicamente en forma tangible, ahora pueden ser digitalizados y, por tanto, estar fuera del alcance del impuesto.

Por lo que anticipando una conclusión y citando a la Doctora Catalina Hoyos, las futuras reformas a la legislación deben cubrir el hecho de hacer recaer el impuesto (IVA) sobre los bienes incorporeales,⁶⁰ a fin de que estas manifestaciones de rentas consumidas, aporten a las arcas fiscales.

La legislación internacional ya ha implantado ciertas reformas en este sentido, como las normas emitidas dentro de la Comunidad Europea, las mismas que califican la transferencia de bienes incorporeales vía electrónica como servicios. Según lo señalado por Ernesto Eseverri, hasta la llegada de la Sociedad de la Información, la totalidad de los productos ostentaban exclusivamente naturaleza material o inmaterial; sin embargo, hoy en día esta concepción se ha quebrado con los productos digitalizados⁶¹, por lo que se ha optado por calificar a las transacciones efectuadas en el comercio electrónico como prestaciones de servicios.

Muchas legislaciones aparte de la europea, han implantado dentro de sus legislaciones la calificación antes señalada, es decir, han relacionado a ciertas transferencias de derechos o bienes intangibles como servicios. En tal sentido, es muy importante establecer qué se entiende por servicios dentro de la legislación

⁶⁰ Catalina Hoyos Jiménez. *Tributación de Intangibles en Colombia*, En: Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Memorias de las XXIX Jornadas Colombianas de Derecho Tributario, Editorial Nomos S.A., Bogotá, D.C, 2005, p. 162.

⁶¹ Ernesto Eseverri. *Aspectos Impositivos del Comercio Electrónico*, En: Tomo II, Memorias XXIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Buenos Aires, 2006, p. 184.

ecuatoriana a efectos de esclarecer, si las normas que regulan el IVA en nuestra legislación, han realizado tal calificación, pues como ya se analizó, dentro de la clasificación de los bienes, únicamente se encuentran gravados aquellos que ostentan una naturaleza corporal.

El Art. 56 de la LRTI antes citado, no brinda una concepción clara de lo que se entenderá por servicios, únicamente señala que el IVA grava a todos los servicios, entendiéndose como tales a los prestados por el Estado, entes públicos, sociedades, o personas naturales sin relación laboral, a favor de un tercero, sin importar que en la misma predomine el factor material o intelectual, a cambio de una tasa, un precio pagadero en dinero, especie, otros servicios o cualquier otra contraprestación.

De lo dicho y por cuanto no existe dentro de la legislación ecuatoriana una definición de servicios, debemos tener en cuenta las normas sobre interpretación de la Ley contenidas en el Art. 13 de la Codificación No. 2005-09 del Código Tributario, el cual señala que las palabras empleadas en la ley tributaria se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda, a menos que se las haya definido expresamente. Así, debemos recurrir al concepto usualmente aceptado para definir lo que se debe entender por servicios.

La definición utilizada por Guillermo Cabanellas, contenida en su Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual, define a los servicios como:

Acción o efecto de servir. Trabajo. Actividad. Provecho, utilidad, beneficio. Método. Tiempo dedicado a un cargo o profesión. Favor, ayuda. ...Reglas generales. 1. La prestación de un servicio o la entrega de una cosa integran, para el codificador civil, el objeto de los contratos, siempre que los servicios no sean imposibles; lo cual

debe entenderse en su sentido material, sino también por oponerse a la realización alguna norma legal o moral.⁶²

El Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, al conceptuar a los servicios señala:

(Del lat. *servitium*).1. m. Acción y efecto de servir. ...1. m. Der. Situación laboral o, sobre todo, funcionarial, en la que una persona desempeña efectivamente el puesto que le corresponde.⁶³

Mauricio Plazas Vega, cita algunas definiciones de servicios, como las siguientes: El régimen chileno los define como: “la acción o prestación que una persona realiza para otra y por lo cual percibe un interés, prima, comisión o cualquier otra forma de remuneración...”. En México “prestación de obligaciones de hacer que realice una persona a favor de otra, cualquiera que sea el acto que le dé origen y el nombre o clasificación que a dicho le den otras leyes”.⁶⁴

Manuel de Juano, citado por el mencionado jurista, establece que:

...la prestación de servicios ni es ni puede equipararse jurídicamente a una venta. El servicio como el trabajo humano, está muy estrechamente ligado a la existencia, a la preservación, a la seguridad y a la dignidad del hombre. Decir que se compran o se venden servicios no se sujeta a la naturaleza de las cosas. El “servicio se presta porque el que pone su trabajo o su esfuerzo o sacrificio en favor de otro, a cambio de una retribución, no le da el dominio o la pertenencia de la fuente que lo produce, que es el mismo hombre en su azarosa existencia”.⁶⁵

⁶² Guillermo Cabanellas. *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*, Tomo VII, Editorial Heliasta S.R.L., Buenos Aires, 1981, p. 392.

⁶³ http://buscon.rae.es/draeI/SrvltConsulta?TIPO_BUS=3&LEMA=servicio

⁶⁴ Mauricio Plazas Vega. *El IVA en los servicios*. Temis, Santa Fé de Bogotá, Editorial Temis S.A., 1993, p. 119, 120.

⁶⁵ Mauricio Plazas Vega. *El IVA en los servicios*. Temis, Santa Fé de Bogotá, Editorial Temis S.A., 1993, p. 120.

Una definición dada por Mauricio Plazas Vega, atendiendo a las descripciones adoptadas sobre este punto en otras legislaciones, concepciones doctrinarias y normas del ordenamiento jurídico colombiano, conceptúa a los servicios como:

...la prestación de una obligación de hacer o de no hacer, a cargo de una o más personas y a favor de otra u otras, como contrapartida directa y relativamente equivalente al pago de un precio y dentro de un contexto de valor agregado, en la medida en que la actividad de que se trate no se encuentre expresamente excluida por la ley.⁶⁶

Otra definición de servicios dada por la Enciclopedia virtual Wikipedia, establece que un servicio "...es un conjunto de actividades que buscan responder a una o más necesidades de un cliente."⁶⁷ La referida Enciclopedia establece ciertas características de los servicios, las cuales los distinguen de los productos, entre estas se señala la intangibilidad, la cual se dice "es la característica más básica de los servicios, consiste en que estos no pueden verse, probarse, sentirse, oírse ni olerse antes de la compra."⁶⁸

Como bien lo señala Joan Hortala i Vallvé los productos digitalizados son en si mismo productos y no servicios, aunque carezcan de soporte físico⁶⁹, es decir, la característica que fue atribuida anteriormente a los servicios no es exclusiva de estos. Así, considerando la desmaterialización de determinados bienes, la Comunidad Europea adopta una posición precisa señalando que: "una operación consistente en

⁶⁶ Mauricio Plazas Vega. *El IVA en los servicios*. Temis, Santa Fé de Bogotá, Editorial Temis S.A., 1993, p. 121.

⁶⁷ <http://es.wikipedia.org/wiki/Servicio>

⁶⁸ *Ibíd.*

⁶⁹ Joan Hortala i Vallvé. *La Fiscalidad del Comercio Electrónico*. Editorial CISS S.A., Barcelona, 2000.

poner a disposición del destinatario un producto en formato digital a través de una red electrónica debe considerarse, a efectos de IVA, una prestación de servicios”⁷⁰.

Si bien a través de la red, se pueden prestar servicios, como por ejemplo servicios de asistencia técnica o de consultoría, también se pueden transmitir bienes inmateriales que se encuentran protegidos por derechos de propiedad intelectual. Julio A. Fernández Cartagena citando a Javier Luque señala que: “En la actualidad, los únicos productos que han podido ser digitalizados son las obras literarias, musicales, visuales, o audiovisuales, software, lo cual implica tomar en cuenta necesariamente los derechos de propiedad intelectual involucrados en la operación.”⁷¹

En este sentido, es importante indicar que para algunos autores las licencias o permisos de uso pueden ser considerados como un servicio, así lo ha expuesto Marco Albán Zambonino, quien señala lo siguiente:

Como explicamos antes, el IVA grava las transferencias de bienes muebles de naturaleza corporal, por lo tanto, la transferencia de derecho de autor no causa IVA, tratándose de un caso de no sujeción y no de excepción o de tarifa 0%, también previstos en la legislación ecuatoriana. Ahora, nada se dice la legislación ecuatoriana respecto del tratamiento tributario de licencias o arrendamiento de software, pues en general el permiso de uso se considera un servicio, tal como sucede con el arrendamiento de inmuebles o muebles, que sí está gravado con tarifa 12%, reiterando la importancia de la calificación de bien o servicio en esta materia.

Los bienes antes señalados están protegidos por derechos de autor, morales y patrimoniales, los cuales pueden ser objeto de una transacción económica que

⁷⁰ Joan Hortala i Vallvé. *La Fiscalidad del Comercio Electrónico*. Editorial CISS S.A., Barcelona, 2000.

⁷¹ Julio A. Fernández Cartagena. *Aspectos Impositivos del Comercio Electrónico*, En: Tomo II, Memorias XXIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Buenos Aires, 2006, p. 316.

eventualmente podría estar gravada con el Impuesto al Valor Agregado; sin embargo, en estricto sentido no puede considerarse como un servicio a la transmisión de productos intangibles o a las licencias de software.

Según lo dicho y como así se desprende de las normas contenidas en la LRTI que regulan los servicios como materia gravada, aún en nuestra legislación no se ha calificado dentro de estas a las transferencias de bienes intangibles como servicios, pues el concepto de servicios según la Ley ecuatoriana se refiere a un trabajo o actividad realizada por un ente público, sociedad o persona natural sin relación laboral, a favor de un tercero, a cambio de una contraprestación, el cual si bien tiene como característica la inmaterial, no se refiere a la cesión de derecho o la transmisión de bienes digitalizados.

Por otro lado, es importante señalar que sin que se precise como un servicio *per se*, a la licencia de uso de marcas, patentes, procedimientos o formulas industriales, a través de una norma reglamentaria se ha intentado introducir un nuevo hecho generador del IVA en relación a dichas transacciones, lo cual debe ser analizado bajo ciertas normas y principios que regulan el ordenamiento jurídico tributario.

La norma reglamentaria antes aludida, dispone lo siguiente:

Art. 114.- Alcance del impuesto.- Sin perjuicio del alcance general establecido en la Ley, en cuanto al hecho generador del Impuesto al Valor Agregado se deberá considerar:

...4. El impuesto comprende el arrendamiento, subarrendamiento, usufructo o cualquier otra forma de cesión del uso o goce temporal de bienes corporales muebles, inmuebles amoblados, inmuebles con instalaciones o maquinarias que permitan el ejercicio de alguna actividad comercial o industrial y de todo tipo de establecimientos de comercio.

Incluye también la licencia de uso o cualquier otra forma de cesión del uso o goce de marcas, patentes de invención, procedimientos o fórmulas industriales.

Dentro de los bienes intangibles, encontramos entre otras cosas, las marcas, patentes o cualquier otra forma de propiedad industrial, la cual en el ordenamiento jurídico ecuatoriano, precisamente en la Ley de Propiedad Intelectual y de conformidad con su Art. 1, abarca: las invenciones, los dibujos y modelos industriales, los esquemas de trazado (topografías) de circuitos integrados, la información no divulgada y los secretos comerciales e industriales, las marcas de fábrica, de comercio, de servicios y los lemas comerciales, las apariencias distintivas de los negocios y establecimientos de comercio, los nombres comerciales, las indicaciones geográficas y cualquier otra creación intelectual que se destine a un uso agrícola, industrial o comercial.

El Art. 130 de la Constitución Política Ecuatoriana, consagra el principio de legalidad que debe regir en el ámbito tributario y señala que el Congreso Nacional tendrá entre otras atribuciones, la de establecer, modificar o suprimir, **mediante ley**, impuestos, tasas u otros ingresos públicos, excepto las tasas y contribuciones especiales que corresponda crear a los organismos del régimen seccional autónomo.

En concordancia con el artículo antes señalado, el Art. 257 de la carta magna y el Art. 3 del Código Tributario, establecen que sólo por acto legislativo de órgano competente se podrán establecer, modificar o extinguir tributos.

De acuerdo al Art. 5 del Código Tributario, el régimen tributario se regirá por los principios de **legalidad**, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad. Precisamente el Art. 4 del mismo cuerpo legal, al referirse al principio de legalidad o reserva de ley, dispone que las leyes tributarias determinarán el **objeto imponible**, los sujetos activo y pasivo, la cuantía del tributo o la forma de establecerla, las exenciones

y deducciones; los reclamos, recursos y demás materias reservadas a la ley que deban concederse conforme a dicho Código.

De las normas arriba citadas, se desprende que el poder reglamentario está limitado al contenido de la Ley, un reglamento no puede sino aplicar los preceptos ya contenidos en ella. La facultad reglamentaria del Presidente de la República no equivale a la facultad de legislar, puesto que como bien lo señala Juan Rafael Bravo Arteaga, la facultad reglamentaria está concebida como una facultad de expedir normas de carácter general, tendientes a la cumplida ejecución de las leyes,⁷² por lo que, la legitimidad de un reglamento derivará necesariamente de la Ley.

De ninguna manera la Constitución le otorga al Presidente de la República, la función de alterar o modificar el contenido de una ley a situaciones no previstas en ella, produciendo efectos distintos a los determinados en ella, como así se ha pretendido dentro del Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno (RALRTI), precisamente en el numeral 4 del Art. 114.

En este orden de ideas, los reglamentos están sujetos a las siguientes pautas:

- 1) No pueden recortar ni ampliar las obligaciones y derechos consagrados en la ley.
- 2) Pueden hacer explícitas regulaciones que se encuentran lógicamente contenidas en la Ley.
- 3) Pueden establecer normas que no fueron previstas en detalle por el legislador, siempre que no se opongan, ni por exceso ni por defecto, al contenido del texto reglamentado.⁷³

⁷² Juan Rafael Bravo Arteaga. *Nociones Fundamentales de Derecho Tributario*, Legis, Bogotá, D.C., 2002, p. 133.

⁷³ *Ibidem*, p. 133.

Todo lo antes mencionado, nos demuestra que el Derecho Tributario en el Ecuador se basa en los Principios Constitucionales de Legalidad y Seguridad, y por tanto supone que únicamente mediante ley, se pueden crear y modificar tributos y **sus elementos esenciales**; este principio supone que es deber fundamental del Estado y de quienes son sus encargados de la Administración Tributaria, el estricto cumplimiento de dicho principio, el cual está directamente relacionado con la obligación del Estado de brindar seguridad jurídica y hacer cumplir las leyes.

El profesor Eugenio Simón Acosta en su Tratado de Derecho Tributario al referirse a la Ley tributaria señala, que esta es “fuente primaria del derecho tributario, del mismo modo que lo es en otras ramas del derecho, por la naturaleza jurídica que a ella le corresponde en un ordenamiento constitucional democrático”.⁷⁴ La ley como fuente primaria de todo tributo, tiene su importancia en cuanto constituye garantía de ciertas exigencias ineludibles de la justicia tributaria, como norma reguladora de los aspectos esenciales de todo tributo, es la salvaguarda de los valores básicos del Estado de Derecho⁷⁵, y es así como se reconoce en el Art. 4 de nuestro Código Tributario al referirse a la ley tributaria como la única norma que determinará los elementos esenciales de los tributos, dentro de los cuales se encuentra el hecho generador, en este caso del IVA.

Así podemos decir que a todas luces, lo establecido en el Art. 114 del RALRTI, es ilegal, por cuanto se pretende, a través de una norma reglamentaria crear un nuevo hecho generador del IVA, el cual recaería sobre cualquier forma de cesión del uso o goce de bienes intangibles, los cuales se encuentran fuera del alcance de este impuesto.

⁷⁴ Eugenio Simón Acosta. *La Ley Tributaria*, En: Tratado de Derecho Tributario, Tomo I, Temis, Bogotá. 2001, p. 541.

⁷⁵ *Ibídem*, p. 543.

Este artículo reglamentario provocaría que las transacciones antes señaladas (licencia de uso o cesión del uso o goce de marcas, patentes de invención, procedimientos o fórmulas industriales), que se efectúen en el ciberespacio, se encuentren ilegalmente gravadas con IVA tarifa 12%.

Sin embargo, repetiremos que en estricto apego a la Ley, los bienes incorporeales que se transmiten vía electrónica, tales como las licencias de uso o demás derechos que se deriven de la propiedad intelectual se encuentran fuera del alcance del IVA, ya que al momento de otorgar una licencia, ceder el uso o goce de bienes intangibles no se transfiere un bien mueble de naturaleza corporal, así como tampoco se presta un servicio.

Como bien lo señala Marco Albán Zambonino, haciendo referencia a la problemática fiscal del software y como se desprende de las normas jurídicas antes señaladas, en la legislación ecuatoriana (excluyendo la norma reglamentaria antes señalada), nada se dice respecto del tratamiento tributario de las licencias o arrendamiento de software o de cualquier otro producto susceptible de ser digitalizado; es decir, aún en la legislación tributaria ecuatoriana no se ha regulado en cuanto al IVA, el tratamiento tributario de los bienes intangibles y menos el tratamiento tributario que debe darse a los bienes y servicios transmitidos vía electrónica.

Si bien en muchos países el permiso de uso o licencia de un derecho, se considera un servicio para efectos del IVA como se analizará posteriormente, en el Ecuador no se ha hecho extensivo el alcance del IVA a este presupuesto jurídico, lo cual reitera la importancia de la calificación de las operaciones y de su estudio a sabiendas de su poco o nulo tratamiento dentro de la legislación ecuatoriana.

Tal y como se desprende de las normas citadas, como conclusión podemos decir que la transferencia de bienes intangibles, como derechos o licencias, no están gravados con IVA; sin embargo, los servicios como lo establece Zambonino sí lo están y la determinación y tratamiento de estas operaciones incidiría y determinaría la gravación con el IVA de estas transacciones.

Capítulo III

3.1 El IVA en el comercio electrónico, identificación de las transacciones en el comercio electrónico (bienes, servicios e intangibles)

El apareamiento de redes electrónicas en el comercio, altera, como ya se ha dicho, los principios que regulan el comercio tradicional y como lo señala Joan Hortalà i Vallvé, al ser el comercio electrónico una nueva forma de entender las relaciones comerciales, como tal plantea mayores problemas a las figuras impositivas que recaen sobre el consumo.⁷⁶

La Internet permite como herramienta comercial no sólo acceder a información sobre bienes o servicios sino también adquirirlos por esta misma vía. En el caso de la contratación electrónica de bienes corporales que no circulan por la red, es decir, cuando se habla de ventas por catálogos electrónicos, televisión, fax, etc., no se plantean problemas específicos por el evento de contratar por vía electrónica, ya que los bienes necesariamente deberán transportarse y entregarse a través de medios tradicionales como el correo.

Es así que el comercio electrónico indirecto no presenta en la legislación actual, ningún tipo de problema tributario, ya que el IVA deberá aplicarse de conformidad con la legislación vigente en destino *–del consumidor–*, es decir, si existe una importación o una transferencia local de bienes muebles de naturaleza corporal, ésta estará gravada con tarifa 12% o 0% del IVA (dependiendo del bien), sin importar que la negociación se haya realizado a través de medios electrónicos, pues en virtud de las normas y del

⁷⁶ Joan Hortalà i Vallvé. *La Fiscalidad del Comercio Electrónico*. Editorial CISS S.A., Barcelona, 2000.

análisis realizado en capítulo II, este tipo de bienes sí se encuentran dentro del objeto del IVA y su transferencia está gravada con este impuesto.

En la Legislación ecuatoriana, precisamente en el Reglamento de Comprobantes de Venta y Retención (RCVR), publicado en el Registro Oficial No. 679 del 8 de octubre de 2002, se ha establecido una norma que hace referencia a la compra de bienes realizada a través del comercio electrónico indirecto. Así, el Art. 16 del RCVR dispone que los comprobantes de venta deberán ser entregados conjuntamente con el bien, en el caso de transferencia de bienes concertada por medios electrónicos, teléfono, telefax u otros medios similares, en el que el pago se efectúe mediante tarjeta de crédito, débito, abono en cuenta o pago contra entrega. Dicho comprobante según el bien que se transfiera, incluirá la tarifa del 12% o 0% del IVA.

Es importante señalar que la norma antes referida se aplica únicamente en las transacciones locales, en el caso en que los contribuyentes tengan la obligación de emitir y entregar un comprobante de venta según lo establecido en la Ley de Régimen Tributario Interno o en su reglamento. Cabe aclarar que en este caso, el comprador realizará la negociación vía Internet, la cual puede referirse por ejemplo a la compra de ropa, y al momento de la entrega, el vendedor junto con el producto transferido entregará el comprobante de venta, el cual deberá cumplir con todos los requisitos establecidos en el Reglamento de Comprobantes de Venta y de Retención, a fin de que este documento sustente tributariamente la transferencia del bien.

En este mismo caso, cuando se realice una importación, una vez realizada la negociación vía Internet, al momento que el producto cruce la frontera, el comprador deberá satisfacer los tributos al comercio exterior y por tanto pagar el IVA de

conformidad con la legislación ecuatoriana, puesto que por principio la factura del exterior no incluirá impuestos, ya que estos no se exportan.

De lo dicho se desprende que la legislación tributaria ecuatoriana ha tomado en cuenta únicamente las transacciones realizadas de manera indirecta en el comercio electrónico, estableciendo en el caso señalado, la oportunidad de la entrega del comprobante de venta, lo cual confirma la nula regulación normativa en lo que al comercio electrónico directo se refiere. Sin embargo, la particularidad del comercio electrónico está en la transmisión de información en forma inmaterial (intangibles), conocida también como "content" o contenido, es decir, el llamado comercio electrónico directo, a través del cual el bien es transferido por medio de la misma herramienta electrónica como la Internet y puesto a disposición del comprador de igual forma en su formato intangible, sin que exista ninguna clase de bien material transferido o contacto personal entre comprador y vendedor, sino únicamente a través de la red.

Los bienes de consumo digitalizables incluyen entre otros, películas, software, música, libros, revistas, periódicos, etc., los cuales antiguamente sólo se comercializaban en forma material. Esta es la realidad a la que debe hacer frente el Derecho Tributario, por cuanto en el marco de estas operaciones se están generando nuevas rentas consumidas que pueden ser objeto de imposición y que hasta el momento en muchos países no han sido objeto de impuestos al consumo.

De ahí nace la necesidad de idear una forma que permita, no sólo el gravamen de las operaciones realizadas a través de la red, sino incluso el gravamen en paridad de

condiciones con las operaciones económicas tradicionales.⁷⁷ Al momento de regular estas operaciones el legislador debe cumplir con el principio de neutralidad, a fin que las transacciones realizadas por esta vía (electrónica) no se vean afectadas por un trato fiscal discriminatorio en comparación con las impuestas al comercio tradicional, ya que lo contrario ocasionaría una disminución en el comercio tradicional de estos bienes, pues sería más barato adquirirlos a través de la Internet o bien un discrimen a las negociaciones en red, al gravar a estas con impuestos mayores a los ya establecidos, lo cual no contribuiría de ninguna manera al desarrollo de nuevas tecnologías.

A juicio de J. Fernando Álvarez Rodríguez, de manera especial uno de los principales problemas que se plantean respecto a la fiscalidad indirecta es la calificación de las operaciones realizadas, es decir, si se trata de bienes o de servicios.⁷⁸

Como ya se analizó anteriormente en el Capítulo II, dentro de la Comunidad Europea se considera a las transferencias de bienes vía electrónica como una prestación de servicios. Una de las motivaciones para calificar estas operaciones como servicios, ha sido el hecho de que el producto adquirido por vía electrónica, es inmaterial tal como los servicios, lo cual hace pensar que su entrega deba considerarse más como un servicio que como un bien material.⁷⁹

En este sentido, a continuación se analizarán diversos pronunciamientos de gobiernos de ciertos países y de organizaciones gubernamentales y no gubernamentales como

⁷⁷ María Begoña Villaverde Gómez, *El IVA y el comercio electrónico: la situación en España*, En: Memorias de las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. IEDT, Quito, 2004, p. 319.

⁷⁸ J. Fernando Álvarez Rodríguez, *Evolución doctrinaria sobre la imposición al comercio electrónico*, En: Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario, No.52. Editorial Nomos S.A., Bogotá, 2002, p. 106.

⁷⁹ María Luisa Esteve Pardo, *Fiscalidad del Comercio Electrónico*, En: Coloquio Internacional Tópicos fiscales contemporáneos. Editorial Pandora, Guadalajara, 2004.

la OCDE. En primer lugar se observará la normativa existente en países latinoamericanos, en donde el comercio electrónico ha tenido un desarrollo relativamente igual al caso ecuatoriano, y su legislación se asemeja más a la de estos países, para luego estudiar la normativa impuesta en países como España, en el cual el desarrollo de este tipo de comercio es mucho más elevado y se encuentra expresamente regulado.

Colombia: Julio Fernando Álvarez Rodríguez cita varios pronunciamientos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), efectuados en ocasión a consultas sobre la aplicación concreta de impuestos de orden nacional. La DIAN, al ser consultada sobre la normativa especial y aplicación de las reglas generales para las operaciones electrónicas, ha respondido que no existe ninguna regulación especial para este tipo de transacciones y que en cuanto a los efectos impositivos de estas transacciones siempre se ha considerado que éstos corresponden a los mismos efectos que producen las mismas operaciones realizadas en forma tradicional.⁸⁰

Al estudiar sobre los aspectos impositivos de la Ley de Comercio Electrónico en Colombia, José María Odando Márquez, señala que de conformidad con lo establecido en los artículos 420, 437, 437-1 y 437-2 del Estatuto Tributario, se entienden prestados en el país los servicios de consultoría, asesoría, auditoría, traducción, corrección o composición de texto, conexión, acceso satelital, diferente a radio y televisión, licencias o autorizaciones para el uso y explotación a cualquier título de bienes intangibles, ejecutados desde el exterior a favor de usuarios ubicados en Colombia, como consecuencia se encuentran gravados con el impuesto sobre las ventas a la

⁸⁰ J. Fernando Álvarez Rodríguez. *Evolución doctrinaria sobre la imposición al comercio electrónico*, En: Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario No. 52, Editorial Nomos S.A., Bogotá, 2002, p. 126.

tarifa del 16%. El impuesto resultante de estas operaciones será retenido en la fuente en su totalidad por el usuario que contrate la prestación del servicio.⁸¹

En Colombia, en lo que al IVA se refiere, no se han regulado las transacciones efectuadas a través del comercio electrónico, sin embargo y aunque no se encuentre una regulación precisa en el tema, mediante la aplicación de la norma antes señalada se ha gravado con el IVA colombiano a las licencias o autorizaciones para el uso y explotación de intangibles ejecutados del exterior a favor de un sujeto pasivo colombiano, así como a la prestación de ciertos servicios.

Al no existir un régimen especial en este campo, la DIAN ha emitido una serie de pronunciamientos contradictorios, los cuales no han colaborado en la solución al problema de la gravabilidad o no de las actividades desarrolladas en el ciberespacio,⁸² por lo que varios tratadistas colombianos apoyan la idea de regular dichas transacciones, a fin de evitar posibles conflictos entre los contribuyentes y la Administración Tributaria.

Argentina: En la Argentina, tal y como lo señala Adriana S. Núñez, en el ámbito del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos, se creó a mediados de 1998 un Grupo de Trabajo sobre Comercio Electrónico y Comercio Exterior. Dentro de este grupo de trabajo, el subgrupo de Asuntos Tributarios ha considerado la real naturaleza de la operación, otorgándole el tratamiento de servicio o de intangible, según el caso. Es decir, para dicho grupo de trabajo, el hecho de que el envío de un producto o de que la prestación de un servicio se realice vía electrónica, no modifica la naturaleza de

⁸¹ José María Obando Márquez, *Aspectos Impositivos de la Ley del Comercio Electrónico en Colombia*, En: Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario No. 52. Editorial Nomos S.A., Bogotá, 2002, p. 124.

⁸² Dentro de la obra del profesor J. Fernando Álvarez Rodríguez, se analizan una serie de pronunciamientos de la DIAN, relacionados con el comercio electrónico.

la operación, por tanto, no debe alterarse la calificación de las operaciones cuando la entrega de un bien o la prestación de un servicio se realice por vía electrónica, siendo de esta forma gravable con el IVA, por un lado los servicios y por otro un intangible.⁸³

Así, la propiedad intangible en lo que se refiere al IVA se encuentra sometida a las siguientes reglas: a) se encuentra fuera del objeto del IVA; b) como excepción queda gravada si accede a una prestación o servicio gravado; c) cuando configure un servicio financiero o una concesión de explotación comercial o industrial queda gravada; d) los derechos de autor de escritores y músicos nunca están gravados; y, e) forma parte del precio neto gravado aun cuando se facture en forma separada de los servicios.⁸⁴

La legislación argentina hace una diferenciación entre lo que se entenderá para efectos del IVA, como prestaciones de servicios e intangibles, sin que se extienda el concepto de servicios a las transacciones realizadas a través de la Internet, en la que se transmitan bienes digitalizados, separándose, por tanto, del esquema seguido por la Unión Europea que se analizará posteriormente.

La transmisión de música, información, entretenimiento y demás bienes susceptibles de ser digitalizados que pudiera recibir un consumidor final o un sujeto exento, no estará gravada por el IVA, por cuanto, únicamente por excepción se hallan sometidos a este impuesto la propiedad intangible. Lo dicho se corrobora, con lo establecido en el Decreto 692/98, el cual modificó el reglamento de la Ley del IVA, aclarando que las prestaciones incluidas en el punto 21 del inciso e) del art. 3, sean obligaciones de dar o de hacer, son aquellas que traduzcan el ejercicio de una actividad, un trabajo o un

⁸³ Adriana S. Núñez, *Comercio electrónico – Aspectos impositivos, contables y tecnológicos*, La Ley, Buenos Aires, 2001.

⁸⁴ Julio A. Fernández Cartagena. *El Comercio Electrónico*, En: Tomo II, Memorias XXIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Buenos Aires, 2006, p. 50.

servicio y no se encuentran comprendidas las transferencias o cesiones del uso o goce de derechos.⁸⁵

De la normativa expuesta, puede sintetizarse que la propiedad intangible se encuentra gravada con el IVA argentino por excepción y en la medida en que la utilización de intangibles se relacione accesoriamente a una prestación de servicio gravada, es decir, se hace una clara distinción entre un bien incorporal y los servicios materia del impuesto.

Venezuela: Juan Carlos Prince González, al referirse a la gravabilidad del IVA en las operaciones de comercio electrónico, señala que aún cuando en la actualidad Venezuela carece de una legislación que de manera específica regule los aspectos relacionados con las operaciones de comercio electrónico, se debe tener en cuenta que las transacciones comerciales que se realicen por este medio, tienen hoy en día implicaciones fiscales, sobre todo desde el punto de vista del Impuesto al Valor Agregado.⁸⁶

En el caso de los bienes incorporales que navegan por la red (comercio electrónico directo), señala que las complicaciones son mayores y a manera de ejemplo, cita el caso de los programas de computación o "Software", podemos encontrar dos situaciones distintas: i) las "cesiones o licencias de uso"; y, ii) la adquisición de la propiedad del programa. Así, cuando lo que se adquiere es el derecho al uso de determinado programa o "Software", pero sin la posibilidad de su explotación como

⁸⁵ Carlos Forcada. El Comercio Electrónico, en Memorias de las XXIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Tomo II. Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Buenos Aires, 2006, p. 51.

⁸⁶ Juan Carlos Prince González. Gravabilidad con el IVA en Venezuela de las operaciones de Comercio Electrónico, En: <http://premium.vlex.com/doctrina/REDI-Revista-Electronica-Derecho-Informatico/Venezuela-Gravabilidad-IVA-Venezuela-operaciones-Comercio-Electronico/2100-46273.01.html>

propietario del derecho de autor, estas operaciones generan la obligación de facturar, declarar y pagar el IVA, por calificarlas la Ley como prestaciones de servicios.⁸⁷

Por otro lado, cuando se trate de transferencias que involucren los derechos de explotación del producto, es decir, la propiedad íntegra de los derechos sobre el programa, lo cual comprende su comunicación (emisión, transmisión, presentación) y reproducción (obtención de copias y distribución de éstas), es decir, cuando se adquieren todos los derechos que otorga la titularidad del bien adquirido, esta transferencia no se encuentra gravada con IVA de conformidad con el artículo 16 de la Ley del IVA.⁸⁸

De lo señalado se desprende que la legislación venezolana hace similar distinción a la establecida en Colombia, es decir, las cesiones de uso o derechos de explotación, al encontrarse calificadas por la Ley como servicios, se encuentran gravadas con IVA y las transferencias de dominio o titularidad de un bien inmaterial derechos de explotación no se encuentran gravadas con tal impuesto.

En los dos casos referidos (Venezuela y Colombia), se ha calificado como servicios a ciertas operaciones que pueden ser realizadas a través del comercio electrónico, como son las cesiones de uso o licencias de software. A pesar de que no se hayan legislado específicamente las transacciones llevadas a cabo dentro del comercio electrónico, en la legislación de estos países ya existe una pauta o camino a seguir para poder normar y gravar con el IVA las operaciones que se lleven a cabo en este tipo de comercio.

⁸⁷ Juan Carlos Prince González. Gravabilidad con el IVA en Venezuela de las operaciones de Comercio Electrónico, En: <http://premium.vlex.com/doctrina/REDI-Revista-Electronica-Derecho-Informatico/Venezuela-Gravabilidad-IVA-Venezuela-operaciones-Comercio-Electronico/2100-46273.01.html>

⁸⁸ Ibídem.

Comunidad Europea: La Comunidad Europea, a través de directrices, a tratado de solucionar varios de los problemas planteados y en esta línea dictó la Directiva 2002/38/CE del 7 de mayo de 2002 del Consejo de la Unión Europea, por la que se modifica temporalmente la directiva 77/388/CE, respecto del régimen del IVA aplicable a los servicios de radiodifusión, televisión y a algunos servicios prestados por vía electrónica y ha calificado como “servicios”, al suministro de programas, imágenes, texto, música, películas y juegos, siempre que se realice por vía electrónica.

Es importante señalar que para el Comité de Expertos en materia de IVA de la Unión Europea, un servicio prestado vía electrónica se caracteriza por dos notas: i) se presta por Internet o por una red electrónica, de la que depende para su prestación, y; ii) su naturaleza depende de la informática para su efectiva prestación, de manera que no sería viable sin tales cauces informáticos.

Así la Directiva 2000/31/CE, se refiere a los servicios electrónicos como, cualquier servicio prestado normalmente a título oneroso, a distancia, mediante un equipo electrónico para el tratamiento incluida la compresión digital y el tratamiento de datos, y a petición individual de un receptor de un servicio⁸⁹. Es importante señalar que la Directiva europea ha definido lo que se entiende por “servicio electrónico”, debido a la calificación dada a estas transacciones, aunque sea utilizada con mayor generalidad la expresión de “comercio electrónico”.

España: España, en su condición de país miembro de la Unión Europea, debe tener presente la normativa comunitaria que se emita sobre cualquier tema en materia

⁸⁹ María Begoña Villaverde Gómez, *El IVA y el comercio electrónico: la situación en España*, En: Memorias de las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. IEDT, Quito, 2004, p. 321.

tributaria, como el referido anteriormente. De esta manera, el legislador español, por medio de la Ley 53/2002, modificó los artículos correspondientes de la Ley 37/1992, correspondiente al Impuesto al Valor Añadido (LIVA).

El Art. 70.uno.4 de B) de la LIVA, establece una definición de servicios prestados por vía electrónica que toma de la Propuesta de Directiva presentada por la Comisión el 7 de junio de 2000. Así, únicamente para efectos del IVA, se entiende por servicios prestados por vía electrónica: "...B) A efectos de esta Ley, y sin perjuicio de lo establecido en el número 8 de este apartado, se considerarán servicios prestados vía electrónica aquellos servicios que consistan en la transmisión enviada inicialmente y recibida en destino por medio de equipos de procesamiento, incluida la compresión numérica y el almacenamiento de datos, y enteramente transmitida, transportada y recibida por cable, radio, sistema óptico u otros medio electrónicos".⁹⁰

Además la Ley señalada, siguiendo con la definición de servicios electrónicos, recoge una enumeración de supuestos que constituyen servicios prestados por vía electrónica; se trata de una lista abierta, en la que se recogen, entre otras, los siguientes servicios:

- a) El suministro y alojamiento de sitios informáticos.
- b) El mantenimiento a distancia de programas y de equipos.
- c) El suministro de programas y su actualización.
- d) El suministro de imágenes, texto, información y la puesta a disposición de bases de datos.
- e) El suministro de música, películas, juegos, incluidos los de azar o de dinero y de emisiones y manifestaciones políticas, culturales, artísticas, deportivas, científicas o de ocio.

⁹⁰ María Begoña Villaverde Gómez, *El IVA y el comercio electrónico: la situación en España*, En: Memorias de las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. IEDT, Quito, 2004, p. 322.

f) El suministro de enseñanza a distancia.

Como se desprende de las definiciones antes transcritas, se alude únicamente a las operaciones directas, referidas anteriormente en el capítulo de los tipos de comercio electrónico, o sea, la compra de “intangibles” o bienes digitalizables, que se obtienen directamente desde la Internet al ordenador, como es el caso de los “e-books”. Con las normas antes señaladas la legislación española delimita lo que se entenderá por prestación de servicios informáticos. Es importante señalar que la legislación española, dispone que las operaciones que no puedan definirse como una entrega de bienes, tendrán la calificación de prestación de servicios (criterio residual).

Las normas antes señaladas han considerado las directrices impuestas por la Comunidad Europea y han regulado expresamente las operaciones realizadas vía electrónica, es decir, las que se realicen vía Internet, lo cual ha dado como resultado el gravar a estos “servicios” con el IVA comunitario.

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE): Por otro lado, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, en el proyecto Condiciones Tributarias Marco, aceptado por los ministros de la Conferencia Ministerial en Ottawa, en lo relativo a los tributos que gravan el consumo adopta el criterio que el suministro de productos digitalizados no puede ser tratado como suministro de bienes, sino como una prestación de servicios, coincidiendo con la postura adoptada por la Comisión Europea.

Comunidad Andina: Actualmente el Ecuador además de los gobiernos de Bolivia, Colombia y Perú, forman parte de la Comunidad Andina de Naciones (CAN), organización que dentro de su competencia ha dictado una serie de Decisiones que

luego de ratificadas por cada uno de los países integrantes, forman parte de su ordenamiento jurídico.

Entre las Decisiones adoptadas por la CAN y ratificadas por el Ecuador como país miembro, se encuentra la Decisión 599 (Armonización de Aspectos Sustanciales y Procedimentales de los Impuestos tipo Valor Agregado) publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 7 del 29 de abril de 2005, la cual, en su Art. 12 establece que para los efectos de los impuestos tipo valor agregado, los servicios cuya prestación o ejecución trascienda las fronteras nacionales y que se mencionan a continuación, tendrán en cuenta ciertas reglas.

Así, la segunda regla dispone que los servicios que se presten desde el exterior y se utilicen o sean aprovechados por residentes o domiciliados en un País Miembro, se considerarán prestados en la jurisdicción de este país; tales como los que se mencionan a continuación:

- a) Las licencias y autorizaciones para el uso y explotación, a cualquier título, de bienes incorporales o intangibles;
- b) Los servicios profesionales de consultoría, asesoría y auditoría;
- c) Los arrendamientos de bienes corporales muebles que se utilicen en el territorio del País Miembro;
- d) Los servicios de traducción, corrección o composición de texto;
- e) Los servicios de seguros relacionados con bienes ubicados en el territorio del País Miembro;
- f) Los realizados sobre bienes corporales muebles que permanecen u operan en el territorio del País Miembro;
- g) Los servicios de conexión o acceso satelital, cualquiera que sea la ubicación del satélite;
- h) El servicio de televisión satelital o cable recibido en el País Miembro;
- i) Los servicios de telecomunicaciones.

La anterior norma, a pesar de no regular las transacciones que se realizan vía electrónica, califica como servicios a las licencias y autorizaciones para el uso y explotación, a cualquier título, de bienes incorporeales o intangibles, los cuales ocupan gran parte de los bienes que son susceptibles de comercialización a través del Internet, además de otro tipo de servicios que pueden ser prestados por esta misma vía.

La Disposición Transitoria contenida en el Art. 5 (Bienes y servicios sujetos a imposición) de la señalada Decisión, señala que los Países Miembros que apliquen a la fecha de la entrada en vigencia de esta Decisión, una regla diferente para la imposición de servicios, podrán continuar haciéndolo hasta diez (10) años después de la entrada en vigencia de esta Decisión.

La futura incorporación de las normas señaladas en el ordenamiento jurídico de los países miembros, las cuales propenden a la Armonización del Impuesto de tipo Valor Agregado, contribuirán en gran medida a la neutralidad de este impuesto y al incremento del comercio regional, además ayudarán a alcanzar objetivos como los planteados en la Comunidad Europea, a fin de aplicar el IVA en origen, lo cual será muy beneficioso para la recaudación de este impuesto en las transacciones electrónicas.

Ecuador: En el caso ecuatoriano, como ya se señaló, el Art. 52 de la LRTI al establecer cual es el objeto del IVA, señala que este impuesto: "...grava al valor de la transferencia de dominio o a la importación de bienes muebles de naturaleza corporal, en todas sus etapas de comercialización, y al valor de los servicios prestados, en la forma y en las condiciones que prevé esta Ley."

De lo dicho se desprende, en primer término que la legislación ecuatoriana establece como objeto del impuesto la transferencia de dominio de bienes muebles de naturaleza corporal, escapándose como ya se analizó en el Capítulo II, a simple vista de la gravabilidad de este impuesto, a las transferencias de bienes incorporeales, como son los bienes digitalizados que se transmiten en el comercio electrónico.

Por otro lado, conforme al Art. 56 de la LRTI, “el IVA grava a todos los servicios, entendiéndose como tales a los prestados por el Estado, entes públicos, sociedades, o personas naturales sin relación laboral, a favor de un tercero, sin importar que en la misma predomine el factor material o intelectual, a cambio de una tasa, un precio pagadero en dinero, especie, otros servicios o cualquier otra contraprestación.”

A diferencia de la normativa europea, en donde se establece que para efectos de la aplicación del IVA, todo lo que no queda comprendido dentro de la entrega de bienes, se entenderá como prestación de servicios, la legislación ecuatoriana aunque no defina de manera precisa lo que se debe entenderse por servicios, no ha calificado como tales a la transmisión de bienes digitales, estando en tal sentido excluidas del alcance del impuesto las transacciones realizadas a través del Internet.

Ahora bien, en el Ecuador la compra de un disco compacto (CD) de música está gravada con la tarifa del 12% del IVA, pues aunque el objeto de la compra sea la música (bien intangible) al no establecerse una diferencia entre el precio de la música que se adquiere y el precio del disco compacto (bien mueble de naturaleza corporal), se ha optado por gravar con IVA a esta transacción, considerando erradamente como objeto de la venta al disco compacto y no a la música. Por otra parte, si esa misma compra se la realiza en su formato digital, a través de la Internet, no se adquiriría un

bien mueble de naturaleza corpórea (disco compacto), sino simplemente la música en formato digital, un intangible, lo cual en aplicación de la legislación actual, no estaría gravada con el IVA, y por tanto, no se atendería al principio de neutralidad.⁹¹

Es por ello importante que la legislación tributaria adecue sus tipos y hechos gravados, a la dinámica de la economía de hoy, sin que por cumplir con este objetivo, se pretenda gravar a las transferencias de intangibles por medio de una interpretación analógica o de una norma reglamentaria, lo cual como ya se analizó atenta contra el principio de legalidad y contra la garantía constitucional de seguridad jurídica.

Vicente Oscar Díaz, señala que en la Comunidad Europea la venta de software en CD, es tratada como una entrega de mercadería y la legislación de dicha comunidad en el IVA requiere que el envío de software sea tratado como una provisión de servicios, de ahí la reedificación que se propone⁹², pretendiendo gravar a los intangibles, considerando que el medio para su transmisión será electrónico en la mayoría de casos. Esto nos remite a las formas de imposición al “cibercomercio” propuestas por la OECD, donde se parte del principio de que no hace falta crear un nuevo impuesto y la aplicación de los ya existentes puede ser adaptada a cada legislación, siempre que se incorporen ciertas modificaciones.

⁹¹ El principio de neutralidad consiste en que el sistema tributario debe tratar en forma económicamente equivalente los ingresos generados por operaciones análogas, lo que significa decir que un determinado tipo de operación, de compraventa por ejemplo, debe ser gravada en idéntica forma, tanto si es realizada a través de un canal de ventas tradicional, como puede ser una tienda minorista, como en el caso en que la transacción se realice a través de Internet. De este principio debe destacarse que la inserción fiscal a cargo del Estado en la economía debe ser tal que, no afecte la estructura y funcionamiento del mercado. Ver: Italo Fernandez Origg, Comercio Electrónico Aplicación del Principio de Neutralidad en Materia de Política Fiscal, <http://www.alfa-redi.org/rdi-articulo.shtml?x=434>

⁹² Vicente Oscar Díaz, *El cibercomercio y sus implicaciones tributarias primarias*, En: Revista de Tributación. Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Buenos Aires, 2005, p. 60.

La propuesta de la OECD parte de que los impuestos al consumo (como el IVA), deben ser cobrados en el país donde el consumo tiene lugar, y la entrega de bienes digitalizados debe ser entendida como prestación de servicios en lugar de transferencia de mercaderías.⁹³ En igual sentido, las Conclusiones y Recomendaciones de la XXIII Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario celebradas en la República del Argentina en el año 2006, en las cuales participó el Ecuador, han recomendado por unanimidad de los miembros de la comisión, que: “a los efectos de la imposición indirecta, toda transacción sobre bienes digitalizados realizada mediante redes electrónicas debería ser considerada como una prestación de servicios.”⁹⁴

En cuanto a los tributos generados en el comercio exterior y a la política aduanera estrechamente relacionada con la tributaria, cabe señalar que la normativa aduanera debe, de igual manera, ser analizada y reformada. De acuerdo a lo expuesto por Vicente Oscar Díaz, la dificultad que presenta el comercio electrónico a nivel aduanero, se centra en la calificación de las operaciones del “e-commerce” como importaciones o prestaciones de servicios, la cual nos lleva a analizar en profundidad la importancia de tal distinción, y estudiar si es posible gravar las importaciones de bienes inmateriales con derechos de importación o en su defecto, no someter a gravamen los bienes materiales que también puedan ser transmitidos por vía digital. Esto debe ser considerado dentro de la dificultad de control efectivo de las transmisiones de bienes digitalizados.

Según la posición de la Comisión de la Comunidad Europea, plasmada en un “Working Paper” ha sugerido que no se requiere instrumentar una imposición adicional porque

⁹³ Vicente Oscar Díaz, *El cibercomercio y sus implicaciones tributarias primarias*, En: Revista de Tributación. Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Buenos Aires, 2005, p. 60.

⁹⁴ http://www.iladt.org/documentos/detalle_doc.asp?id=396

una transacción digitalizada deber ser considerada una entrega de servicios a los propósitos del IVA. Entendiendo que cuando se trata de ventas de mercaderías de naturaleza corporal, las implicaciones del IVA son las mismas que en las ventas tradicionales por otros canales.⁹⁵

En el Ecuador la doctrina privada ha emitido muy pocos pronunciamientos sobre estos tópicos, y el Servicio de Rentas Internas ha permanecido indiferente a la problemática fiscal en el comercio electrónico. Es por ello que a pesar de que el comercio electrónico en el Ecuador no ha alcanzado niveles de desarrollo elevados, es necesario empezar a analizar el tratamiento que se da en las diferentes legislaciones a los bienes intangibles que circulan en el ciberespacio, a fin de estudiar y buscar la solución más adecuada para la aplicación de los tributos en el comercio electrónico.

Es claro que estamos frente a una nueva clase de bienes que se encuentran excluidos de la gravabilidad del IVA, por cuanto dicho impuesto fue concebido en otra época, en la cual la comercialización de intangibles era nula o muy escasa, por lo que es necesario que junto con la evolución de la tecnología y los cambios sociales, también cambie el derecho, precisamente las normas tributarias referentes al objeto del IVA.

El calificar a las operaciones realizadas a través del Internet como servicios nos daría como resultado que estas gravarían IVA, lo cual podría ser una primera alternativa al momento de enfrentar los problemas de recaudación sobre dichos actos de consumo.

Si bien la fórmula indicada y aplicada en ciertos países no es la única, debemos tener en cuenta que estamos frente a un nuevo tipo de bien que en un futuro será

⁹⁵ Vicente Oscar Díaz, *El comercio electrónico y sus implicaciones tributarias primarias*, En: Revista de Tributación. Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Buenos Aires, 2005, p. 56.

comercializado en mayor cantidad, por lo que, la no regulación fiscal de estos actos de consumo, nos daría como consecuencia una gran disminución en la recaudación tributaria, además de un trato comercial de bienes discriminatorio, al estar en algunos casos ciertos bienes materiales gravados con el IVA y estos mismos bienes en su formato digital no gravados.

3.2 La territorialidad en el ámbito del comercio electrónico

Como principio básico del derecho, para que una norma jurídica sea aplicada se requiere de un territorio *–también llamado elemento espacial–*, en el cual todas las personas sujetas a determinada jurisdicción regirán su conducta y se someterán a las normas vigentes. Tal hecho, indiscutiblemente se aplica a las normas fiscales, las cuales establecerán las reglas para determinar las operaciones que se encuentran sujetas a la soberanía fiscal de cada Estado.

Así, la localización geográfica de las actividades realizadas a través de la Internet, plantea uno de los principales problemas en materia tributaria, ya que el lugar de realización de determinada actividad o acto de consumo, dará como resultado la aplicación de los tributos bajo un determinado territorio.

Al tratarse la red Internet de un entorno virtual, desligado de vinculaciones geográficas, se distorsiona con gran facilidad el lugar donde se producen los bienes y se prestan servicios del sitio donde éstos se consumen⁹⁶.

Joan Hortala i Vallvé cita a Van Zandehof, quien ha realizado un profundo análisis de los efectos de la aplicación de los procedimientos informáticos en el ámbito del IVA, parte de la constatación de un sistema en el que, generalmente, las entregas de bienes se someten a imposición en el país de destino, es decir, en el lugar donde el bien será consumido, mientras que las prestaciones de servicios se basan en la imposición en origen, esto es, donde se encuentra la sede del prestador. Como bien señala el referido autor, la aplicación de dichas normas no presentaba en el pasado

⁹⁶ María Luisa Esteve Pardo, *Fiscalidad del Comercio Electrónico*, En: Coloquio Internacional Tópicos fiscales contemporáneos. Editorial Pandora, Guadalajara, 2004, p. 54.

ningún problema, ya que el país de origen coincidía en la mayoría de veces con el país de destino.⁹⁷

Al hablar de transacciones realizadas a través de la Internet, el desarrollo tecnológico nos lleva a la realización de actividades que fácilmente traspasan las fronteras de un país, lo cual nos conduce a un tratamiento fiscal diferente. Es además importante señalar que la facilidad con la que la Internet nos permite comercializar a nivel mundial, nos lleva a otro problema que es la posibilidad de fijar una dirección o “server” de Internet en una jurisdicción de cierto estado que posea baja o nula imposición, suponiendo que la dirección o el “server” sea tomado como establecimiento permanente de la empresa, lo cual produciría el evidente impacto en los niveles de reducción fiscal.

Zadelhof plantea dos posibles soluciones para la modificación del sistema vigente en la Comunidad Europea; así, una primera alternativa consiste en la imposición en el estado de destino.⁹⁸ Bajo esta alternativa se plantea la posibilidad de que cada operador extranjero que pretenda realizar operaciones a través de la Internet, en un país en el cual no es residente, tenga que registrarse y satisfaga el impuesto en las condiciones que cada país establezca; y la otra, sería la no imposición de los productos y servicios transmitidos a través de Internet, considerando que estos productos y servicios sustituyen a bienes físicos que se someten a imposición de tipos reducidos o cero del impuesto.⁹⁹

Como así lo señala el mencionado autor, la primera alternativa ocasionaría evidentes problemas de carácter operativo al pretender que cada prestador individualice el lugar

⁹⁷ Joan Hortala i Vallvé. *La Fiscalidad del Comercio Electrónico*. Editorial CISS S.A., Barcelona, 2000.

⁹⁸ *Ibíd.*

⁹⁹ *Ibíd.*

en el que el servicio va a ser utilizado, a fin de que se satisfaga la obligación tributaria de manera correcta¹⁰⁰, de igual forma, la aplicación de esta alternativa implicaría contar con una Administración Tributaria especializada y tecnológicamente muy avanzada, a fin de que ésta pueda controlar la recaudación por parte de sujetos no residentes.

Para Charles E. McLure Jr. y Giampaolo Corabi, las adquisiciones electrónicas y precisamente las adquisiciones vía web, plantean cuestiones importantes en el ámbito tributario y principalmente el problema de si la operación realizada a través de la Internet debe ser considerada como efectuada dentro del estado donde el consumidor hace “clic” o dentro del estado donde se recibe el “clic” electrónico. En este sentido, para los mencionados profesores, únicamente en el primer caso, los impuestos se gravarían sobre las ventas¹⁰¹, es decir, sólo estarían gravadas las operaciones en el lugar de origen.

El objetivo fundamental de las reglas sobre territorialidad de la Ley del IVA en el caso español, como lo señala Mario Alberto Alexandre, citado por Mauricio Plazas Vega, no es otro que evitar la doble tributación o la ausencia de imposición, fenómenos, uno y otro, que afectan en forma grave la neutralidad del comercio internacional.¹⁰²

El Grupo Consultivo Técnico de Impuestos sobre el Consumo del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, estableció como principio extenso que la tributación debería hacerse en la jurisdicción donde se lleva a cabo el consumo, destacando que no sería posible identificar o seguir la pista a cada acto de consumo y que sería necesario

¹⁰⁰ Joan Hortala i Vallvé. *La Fiscalidad del Comercio Electrónico*. Editorial CISS S.A., Barcelona, 2000.

¹⁰¹ Charles E. McLure, Jr. y Giampaolo Corabi. *La Tributación sobre el comercio electrónico: objetivos económicos, restricciones tecnológicas y legislación tributaria*. Depalma, Buenos Aires, 2000, p. 90.

¹⁰² Mauricio Plazas Vega. *La Territorialidad del IVA: aspectos internacionales*. En: Impuestos sobre el Comercio Internacional, Editorial Ábaco, Buenos Aires, 2003, p. 365.

buscar una prueba menos precisa pero más práctica y manejable para identificar el impuesto del país aplicable a una transacción en concreto.¹⁰³

Así, el Comité de Asunto Fiscales, llegó a la conclusión de que la solución más práctica sería ver la dirección permanente o lugar de residencia habitual del cliente. Esto llevó a que se planteara la cuestión de cuál sería la verificación adecuada del lugar habitual de residencia, con el gran problema que presenta la dificultad de aceptar la información suministrada por los clientes sin que esta sea completamente verificada.

En este sentido, se ha establecido la difícil tarea de recaudar impuestos generados en las transacciones de comercio electrónico, siendo más compleja la recaudación en las transacciones en línea de empresa a cliente (B2C). Bajo este concepto, se acordó que un mecanismo de "autoevaluación" o "cargo revertido" sería una manera lógica de recaudar impuestos sobre las transacciones inter-empresariales (B2B) y en lo que a las transacciones B2C se refiere, se analizaron los modelos que se enumeran a continuación, los cuales siguen siendo estudiados a fin de encontrar un modelo adecuado que facilite la recaudación y no implique la disminución de las transacciones dentro del comercio electrónico. Es importante señalar que dichos modos de recaudación, llevan implícitos un alto desarrollo tecnológico, lo cual dificulta su aplicación en países con poco adelanto en tecnología como el Ecuador.

Entre los modos de recaudación estudiados por la OCDE, se encuentran la autoevaluación del cliente, registro de proveedores no residentes y la tributación en origen y transferencia, siendo este modelo el más complejo debido a que requeriría un

¹⁰³ Pagina web OCDE

altísimo nivel de cooperación internacional entre autoridades tributarias y la retención por terceras partes, como instituciones financieras.

Para el caso de la Unión Europea y especialmente el caso español, **la calificación como prestación de servicios** y no como entrega de bienes del **comercio electrónico directo**, deriva la aplicación de las reglas generales respecto a la localización del territorio en el que se ha prestado el servicio. Uno de los principales problemas que planteó la Directiva 2002/38/CE, era el señalar el lugar en que se entiende realizada la prestación de servicios por vía electrónica. Se analizó que las normas con carácter general para la prestación de servicios, es decir, conforme a la regla de tributación en origen, provocaba un perjuicio a los empresarios y profesionales establecidos en territorio comunitario, ya que veían encarecidos sus servicios fuera del mercado europeo al estar gravados estos, atendiendo al lugar en que se encuentre situado el establecimiento y al mismo tiempo, también resultaban perjudicados en sus operaciones dentro del territorio comunitario, ya que los prestadores no comunitarios no estaban sujetos al IVA cuando prestaban servicios en territorio de los Estados Miembros.¹⁰⁴

Desde esta perspectiva, era necesario dar respuestas a dos situaciones, la primera era conseguir que todos los servicios suministrados por vía electrónica resulten gravados con el IVA cuando fuesen prestados en territorio de aplicación del impuesto, cualquiera que sea su origen y en sentido contrario, que los servicios prestados por los empresarios y profesionales establecidos en la Unión Europea no estuviesen gravados con IVA, para poder competir en igualdad de condiciones en terceros países.¹⁰⁵

¹⁰⁴ María Begoña Villaverde Gómez, *El IVA y el comercio electrónico: la situación en España*, En: Memorias de las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. IEDT, Quito, 2004, p. 325.

¹⁰⁵ *Idibem*, p. 325.

El grupo de expertos del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, encargado de confeccionar recomendaciones en materia de comercio electrónico e impuestos, en lo relativo a Impuestos al Consumo, ha señalado en este sentido, que la fuente del ingreso para operaciones entre negocios (B2B) **es el lugar donde se ubique el negocio (Vendedor)**, mientras que para las operaciones negocio a consumidor (B2C) la venta deberá sujetarse **al lugar usual de residencia del contribuyente (Consumidor o comprador)**.

Por otro lado y considerando la dificultad que representa la recaudación del IVA en las transacciones realizadas vía electrónica, entre las Conclusiones y Recomendaciones de la XXIII Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario celebradas en la República del Argentina el año 2006, se ha recomendado: “Implementar mecanismos de recaudación que resguarden la efectiva recaudación del IVA en transacciones de comercio electrónico directo con no residentes. En tal sentido, correspondería profundizar el estudio de alternativas tales como: mecanismos de retención, designación del prestatario como contribuyente o incorporar la figura de establecimiento permanente para la imposición indirecta.”¹⁰⁶

Fernando Álvarez Rodríguez citando a Eusebio González, señala que: “tan válida es dentro del territorio nacional la ley fiscal que vincula un presupuesto de hecho a un sujeto activo determinado a través de la nacionalidad, el domicilio o la residencia (criterios de vinculación propios de los impuestos personales), como la que lo hace a través del lugar donde se encuentran las fuentes productoras de renta (criterio de vinculación propio de los impuestos de producto), o la que considera el lugar donde se realizan los actos jurídicos o se consumen los bienes (criterios de vinculación propios de los impuestos indirectos).” La diferencia entre uno y otro, como señala este mismo

¹⁰⁶ http://www.iladt.org/documentos/detalle_doc.asp?id=396

autor no está en el principio de territorialidad, que es base común a todos ellos, sino en el carácter subjetivo u objetivo de los criterios de vinculación.¹⁰⁷

Como bien lo señala Rubén O. Asorey, cuando se refiere a la necesidad de determinar el lugar del hecho imponible en los países latinoamericanos, aunque la problemática es similar en cuanto a conocer en donde se debe considerar realizada la transacción de transmisión de datos, la particularidad es la presencia de jurisdicciones con potestades fiscales distintas, sin que medie sistema de armonización alguna, salvo la eventual presencia de algún tratado de doble imposición.¹⁰⁸

Siendo la determinación del lugar de realización del hecho imponible una de las principales dificultades a las que se enfrentan los Estados en relación al comercio electrónico, debemos reaccionar ante la problemática que se presentará en un futuro cuando las transacciones realizadas en el comercio electrónico se incrementen y pensar en los criterios de vinculación más adecuados para la aplicación del Impuesto al Valor Agregado.

El establecer como se ha hecho en varias de las jurisdicciones antes citadas, que la licencia o aprovechamiento de marcas, know-how, software o que la prestación de servicios de asistencia o de consultoría prestados desde el exterior se entienda realizada en la jurisdicción del consumidor, resultaría la aplicación del impuesto en destino, solución que en un principio sería la más adecuada, ya que la tributación en origen implicaría el utilizar uno de los métodos de recaudación sugeridos por la OECD,

¹⁰⁷ J. Fernando Álvarez Rodríguez, *Evolución doctrinaria sobre la imposición al comercio electrónico*, En: Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario No. 52, Editorial Nomos S.A., Bogotá, 2002, p. 114.

¹⁰⁸ Rubén O. Asorey. *Aspectos Impositivos del Comercio Electrónico*, En: Tomo II, Memorias XXIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Buenos Aires, 2006, p. 28.

como el registro de proveedores extranjeros, lo cual podrá ser aplicado únicamente cuando dispongamos de una Administración Tributaria muy especializada y con una base tecnológica muy avanzada.

Es importante señalar que el alto desarrollo normativo en lo que al comercio electrónico se refiere en la Unión Europea, se debe a la gran cooperación entre los países integrantes de esta Comunidad, así como a su elevado desarrollo tecnológico, sin olvidar la trascendente armonización del IVA en esta región, lo cual dista mucho de un logro similar en los países latinoamericanos.

A pesar de que en la Comunidad Andina se ha tratado ya sobre la armonización del IVA, mediante la Decisión 599 antes analizada, no existen en el Ecuador cambios normativos motivados en dicha Decisión, por lo que, se debe analizar otras alternativas que permitan gravar las operaciones realizadas a través de Internet.

3.3 Facturación electrónica

El efectuar transacciones vía medios electrónicos, conlleva entre otras connotaciones la ausencia física de las partes involucradas en la negociación (comprador y vendedor), por cuanto dentro de esta negociación el comprador puede obtener toda la información necesaria acerca del producto que desea adquirir únicamente accediendo a una página web y en ciertos casos comprar el producto deseado, mediante una descarga en la misma red y adicionalmente se puede dar el caso en el que el pago se realice utilizando de igual forma medios electrónicos, como por ejemplo una tarjeta de crédito; sin que en todo este proceso sea necesario un contacto personal entre las partes involucradas.

Para José de Jesús Gómez Cotero, uno de los principales problemas que se generan en las operaciones de comercio electrónico, se relaciona con la expedición de los documentos soportes de éstas y los requisitos fiscales que deben cumplir a fin de que puedan producir efectos de deducción.¹⁰⁹

Coincidiendo con lo antes señalado, dentro de la legislación ecuatoriana es indispensable que cualquier clase de transacción, sea esta realizada a través de medios electrónicos o no, cuente con un soporte, es decir, que la transacción esté sustentada con un comprobante de venta válido. Dicho comprobante respaldaría la transferencia de dominio de los bienes o la prestación del servicio, así como el correspondiente crédito tributario para el caso del IVA.

¹⁰⁹ José de Jesús Gómez Cotero. *Los Aspectos Impositivos del Comercio Electrónico*, En: Tomo II, Memorias XXIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Buenos Aires, 2006, p. 242.

El Art. 61 de la LRTI señala que el IVA se causa en el momento en que se realiza el acto o se suscribe el contrato que tenga por objeto transferir el dominio de los bienes o la prestación de los servicios, **hecho por el cual se debe emitirse obligatoriamente la respectiva factura, nota o boleta de venta.**

En concordancia con el artículo antes señalado, el Art. 64 de la LRTI establece lo siguiente:

Art. 64.- Facturación del impuesto.- Los sujetos pasivos del IVA tienen la obligación de emitir y entregar al adquirente del bien o al beneficiario del servicio facturas, boletas o notas de venta, según el caso, por las operaciones que efectúe, en conformidad con el reglamento. Esta obligación regirá aun cuando la venta o prestación de servicios no se encuentren gravados o tengan tarifa cero....

...El no otorgamiento de facturas, boletas, notas o comprobantes de venta constituirá un caso especial de defraudación que será sancionado de conformidad con el Código Tributario.

Dentro del Art. 66 de la LRTI, el cual establece las normas por las cuales se rige el derecho al crédito tributario, dispone que en general, para tener derecho al crédito tributario, el valor del impuesto deberá constar por separado en los respectivos comprobantes de venta, documentos de importación y comprobantes de retención. Las normas reglamentarias (RCVR) corroboran lo dispuesto en la norma antes señalada¹¹⁰.

¹¹⁰ El Art. 7 del RCVR, dispone que para ejercer el derecho al crédito tributario del impuesto al valor agregado, se considerarán válidas las facturas, liquidaciones de compras de bienes y prestación de servicios, y aquellos documentos a los que se refiere el Art. 13 de este reglamento, siempre que se identifique al comprador mediante su número de RUC, nombre o razón social, denominación o nombres y apellidos, se haga constar por separado el impuesto al valor agregado y se cumplan con los demás requisitos establecidos en este reglamento.

En la actualidad el respaldo en las operaciones comerciales está dado por un comprobante de venta, que puede ser una factura, nota de venta, etc., documentos que necesariamente son emitidos a través de un papel, es decir el soporte es siempre físico.

Los comprobantes de venta en la legislación ecuatoriana, se encuentran regulados en cuanto a sus clases, forma de emisión, requisitos, entrega, etc., dentro del Reglamento de Comprobantes de Venta y de Retención (RCVR), publicado en su versión original en el Registro Oficial No. 679 del 8 de noviembre de 2002. El mencionado reglamento no regula la emisión de comprobantes de venta electrónicos y como ya se señaló en capítulos anteriores, únicamente hace referencia a la entrega de comprobantes de venta junto con el bien adquirido cuando la negociación se realice a través de medios electrónicos, es decir, se ha impuesto normas de facturación únicamente para regular el llamado comercio electrónico indirecto.

El Art. 4 del RCVR, establece que los contribuyentes solicitarán al Servicio de Rentas Internas la autorización para la impresión de los comprobantes de venta y sus documentos complementarios, así como de los comprobantes de retención, a través de los establecimientos gráficos autorizados, en los términos y bajo las condiciones del ese reglamento.

Adicionalmente, la norma antes señalada establece que los contribuyentes también podrán solicitar al Servicio de Rentas Internas la autorización para que dichos documentos puedan emitirse mediante sistemas computarizados, en los términos y bajo las condiciones que establezca dicha entidad.

Por otro lado, la disposición general novena de la Ley de Comercio Electrónico, Firmas Electrónicas y Mensaje de Datos (LCE), establece ciertos conceptos para efectos de la aplicación de dicha Ley. Dentro de los términos allí definidos consta la factura electrónica como el 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.

Dentro del RCVR como ya se dijo, no se han establecido normas que regulen la emisión de comprobantes de venta a través de medios electrónicos (Internet), únicamente se ha establecido que el Servicio de Rentas Internas podrá autorizar la emisión de dichos documentos a través de sistemas computarizados (como en el caso de la autorización que la Administración Tributaria otorga a los contribuyentes, a fin de que mediante máquinas registradoras se emitan comprobantes de venta); sin embargo, en lo que se refiere a facturación electrónica, hasta la presente fecha no se ha emitido ningún tipo de circular o resolución que regule este tema.

Si bien la Ley de Comercio Electrónico define a la factura electrónica, en la misma norma se establece que estas serán válidas, siempre y cuando se cumplan con los requisitos exigidos por las leyes tributarias, es decir, únicamente cuando el Servicio de Rentas Internas regule o autorice la emisión de este tipo de comprobantes, tendrán la misma validez legal y tributaria que al momento tienen los comprobantes de venta autorizados por el SRI.

Dentro de la legislación ecuatoriana, se sigue dando valor únicamente al documento físico, es decir, es indispensable que en toda transacción se cuente con un comprobante de venta impreso a través de cualquiera de los establecimientos gráficos

autorizados o a través de sistemas debidamente autorizados por el SRI. Dichos comprobantes deberán contener todos los requisitos exigidos en el RCVR y deberán ser entregados en su soporte original y físico, conforme lo establece el mismo reglamento en el Art. 17 (documento original del comprobante de venta se entregará al comprador y la copia la conservará el emisor o vendedor).

Es importante señalar que en el RCVR únicamente se ha regulado de manera muy general la emisión de comprobantes de venta, cuando la negociación o transacción se realice a través de medios electrónicos, como en el caso de la compra de un bien a través de Internet. Así, el artículo 16 antes referido y la disposición transitoria segunda del Reglamento en mención, establecen que en el caso en que la transferencia de bienes o prestación del servicio, concertadas con el concurso de redes electrónicas de información, en los que el pago se efectúe mediante tarjetas de crédito, el comprobante de venta deberá emitirse en la fecha en que se reciba el ingreso y se la entregará conjuntamente con el bien o al proporcionarse el servicio.

De lo dicho, aún en el caso en que la negociación se realice y se perfeccione a través de medios electrónicos, se obliga al contribuyente a emitir y entregar el respectivo comprobante de venta que sustente la transferencia del bien o la prestación del servicio.

En conclusión, dentro de la legislación tributaria vigente, no se ha regulado ni autorizado aún, la emisión de comprobantes de venta o facturas electrónicas. El RCVR dispone que es necesario la emisión física del comprobante, es decir, en el caso de que las negociaciones sean realizadas por contribuyentes radicados en el Ecuador y sometidos a las leyes tributarias ecuatorianas, una vez prestado el servicio o adquirido el bien, los sujetos pasivos están en la obligación de emitir y entregar a su cliente el

comprobante de venta en forma física, obligación que rige aún cuando la transacción efectuada no sea objeto del IVA, como es el caso de los bienes intangibles.

El desarrollo acelerado del comercio electrónico directo a nivel mundial ha obligado a muchos países a adoptar la facturación electrónica como medio de respaldo de las negociaciones efectuadas vía Internet, lo cual ha permitido a los contribuyentes además de contar con un sustento en sus operaciones, reducir los costos del proceso de facturación. Adicionalmente, la facturación electrónica ha contribuido al proceso de desarrollo de esta nueva forma de hacer comercio.

La Revista Española de Tecnologías de la Información para Empresas, señala que la facturación electrónica consiste en la transmisión de las facturas o documentos análogos entre emisor y receptor por medios electrónicos (ficheros informáticos) y telemáticos (de un ordenador a otro), firmados digitalmente con certificados reconocidos, que permiten dar la misma validez legal que las facturas emitidas en papel.¹¹¹ Para Francisco González Carrera, la factura electrónica o digital es un conjunto de registros lógicos, almacenados en soportes susceptibles de ser leídos por equipos electrónicos de procesamiento de datos, que documentan operaciones empresariales o profesionales.¹¹²

Para este mismo jurista, la facturación telemática en España no ha tenido el desarrollo esperado principalmente por causa del sistema de autorización previa y de otras limitaciones (su valor probatorio en relación a la garantía de autenticidad).¹¹³

¹¹¹ <http://www.mcediciones.es/DATA.TI/GUIAS/facturacion-electronica.pdf>

¹¹² Francisco González Carrera. *Normativa Tributaria Específica en Materia de Comercio Electrónico e Internet*, En: Régimen Jurídico de Internet, La Ley, Madrid, 2002, p. 1050.

¹¹³ Francisco González Carrera. *Normativa Tributaria Específica en Materia de Comercio Electrónico e Internet*, En: Régimen Jurídico de Internet, La Ley, Madrid, 2002, p. 1050.

La facturación electrónica si bien presenta muchas ventajas, su implementación no deja de ser compleja debido al alto nivel tecnológico que estas requieren, así como a su control por parte de la Administración Tributaria. La facturación digital tiene como pilar esencia la tecnología de la firma digital, con la cual el intercambio documentos electrónicos se realiza con la plena confianza entre los usuarios, ya que se asegura la identidad de los emisores y la integridad de los datos que contienen, siendo de esta forma dichos documentos legalmente válidos.

En el Ecuador dicha figura (firma electrónica) ya se encuentra regulada, dentro de la Ley de Comercio Electrónico, Firmas Electrónicas y Mensajes de Datos, y esta misma ley la ha definido en su Art. 13 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. A pesar de que la firma electrónica ya se encuentra reglamentada dentro del ordenamiento jurídico ecuatoriano, su uso no ha sido extendido, por lo que necesariamente para poder acceder a la facturación digital, la Administración Tributaria deberá contar la tecnología adecuada y además deberá capacitar a los contribuyentes en el uso de estos medios.

Por otro lado y considerando un caso más cercano al ecuatoriano, el gobierno chileno ha establecido ya como uno de los proyectos centrales dentro de su Agenda Pro crecimiento, el uso de la factura electrónica, el cual ha tenido una exitosa acogida, por lo que se ha emprendido la tarea de masificar el uso de la factura electrónica, con lo cual se pretende la facilitación de transacciones electrónicas entre empresas y el Estado y el desarrollo de los medios de pago vía Internet.

Juan Toro, señala que el Servicio de Impuesto Interno Chileno autoriza el uso de alrededor de 34 millones de facturas al mes; las 1.000 empresas más grandes emiten la mitad de este total. El proceso completo de facturación de una empresa, desde la confección e impresión y hasta la recepción del destinatario final de la factura en papel, tiene un costo promedio en el país de un dólar. Con la facturación electrónica, dicho costo disminuirá a alrededor de un tercio. Este mismo autor, cita un estudio de la Cámara de Comercio de Santiago, el cual estimó que la implantación de este sistema en Chile, generaría un ahorro total anual para el país de US\$ 300 millones, es decir medio punto del PIB.¹¹⁴

De igual forma y considerando otro país latinoamericano, México ya cuenta con la alternativa de facturación electrónica. Bajo esta legislación la obligación de los contribuyentes de expedir comprobantes en sus operaciones puede cumplirse a través de comprobantes digitales, para lo cual es necesario contar con un certificado de firma electrónica avanzada y llevar contabilidad en sistema electrónico; los documentos digitales deberán contar además con sello digital, amparado por un certificado expedido por la Administración Fiscal mexicana.¹¹⁵

La importancia que tiene la emisión de facturas dentro de las negociaciones electrónicas es evidente, sobretudo en legislaciones como la ecuatoriana en la cual las transacciones comerciales para efectos tributarios deberán contar obligatoriamente con el soporte de un comprobante de venta válido, es decir, un comprobante de venta que cumpla con los requisitos establecidos en el RCVR.

¹¹⁴ http://www.sii.cl/pagina/actualizada/noticias/2003/factura_24abril2003.doc

¹¹⁵ José de Jesús Gómez Cotero. *Los Aspectos Impositivos del Comercio Electrónico*, En: Tomo II, Memorias XXIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Buenos Aires, 2006, p. 242.

Como bien lo señala Tayli Annielys Rodríguez Rey, la mira está en que desaparezca la facturación en papel, para dar paso a la factura electrónica, documento que seguirá existiendo como prueba de la transacción que se ha realizado y donde se reflejarán las características esenciales como son: el precio, la base imponible del impuesto, quién vende, quién compra, etc. Tales datos seguirán siendo indispensables pues lo relevante en este contexto es la transacción y no el medio, papel o telemático, en la cual se sustente.¹¹⁶

Con la implantación de la facturación electrónica en la legislación ecuatoriana, se reducirán los costos de cualquier tipo de transacción, no solo beneficiando al comercio electrónico y apoyando a su desarrollo, sino que se beneficiará de igual forma al comercio tradicional, por cuanto no será necesario incurrir como en la actualidad en gastos de impresión y entrega de dichos documentos, lo cual acarreará mayor eficiencia y productividad en la gestión empresarial.

La Administración Tributaria está estudiando la implementación de esta figura hace más de un año atrás, y de acuerdo a información extra oficial proveniente de funcionarios del Servicio de Rentas Internas, dicha figura podría implementarse en el Ecuador a finales de este año y sería aplicable para el ejercicio fiscal 2008.

Iniciativas como estas son las que debe llevar a cabo la Administración Tributaria a fin de facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, contribuir y expandir el uso de nuevas tecnologías y dar un paso al uso continuo de tecnología avanzada, con el anhelo de llegar a formar una Administración Tributaria Informática, en la cual, la interacción entre el sujeto activo y pasivo, sea más ágil y eficiente.

¹¹⁶ *Tayli Annielys Rodríguez Rey, En: <http://noticias.juridicas.com/articulos/35-Derecho%20Fiscal,%20Financiero%20y%20Tributario/200407-111592233332457.html>*

3.4 Propuestas legislativas: El “bit tax”

Entre las reacciones provocadas por la preocupación en la rebaja de la recaudación fiscal por la utilización de redes de información, se ha planteado la posibilidad de crear un nuevo tipo de impuestos, así se habla del denominado “bit tax”.

Vale la pena hacer referencia a este nuevo impuesto, ya que entre las reacciones antes señaladas, se encuentran, quienes defienden un acceso a la Internet libre de impuestos, declarando al ciberespacio como una especie de zona franca, también quienes creen que las transacciones realizadas a través de la Internet, no justifican la creación de un impuesto autónomo, y por otro lado, existe la propuesta de creación del “bit tax”, siendo esta la más innovadora, la cual debe ser estudiada tomando en consideración la factibilidad o no para su creación.

Rafael Oliver Cuello, haciendo referencia a Ramón Falcón y Tella, señala que la propuesta del “bit tax” fue presentada, por primera vez por Arthur Cordell en su informe de 1994 al Club de Roma y se ha vuelto a presentar en las “Jornadas Online Offshore”, celebradas en abril de 1998 en las Islas Caiman, donde se ha ofrecido este impuesto, en un contexto de ventas electrónicas desde paraísos fiscales, con objeto de asegurar al Estado de residencia de los compradores cierta recaudación a un tipo muy específico y reducido, aplicado sobre millones de bits, lo que supone que el Estado en que está situado el comprador opte por gravar a éste al margen de cualquier índice de capacidad contributiva, con la sola finalidad de asegurarse el mantenimiento de la recaudación.¹¹⁷

¹¹⁷ Rafael Oliver Cuello. *Tributación del Comercio Electrónico*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 1999, p. 28.

El “bit tax” se trata de una imposición sobre los bits, que es la unidad de información en los medios y bienes transformados en formato digital, propugna establecer un gravamen cuyo hecho imponible sería el número de bits transmitidos.¹¹⁸ El sujeto pasivo sería el usuario del Internet y los operadores de la red actuarían como agentes de percepción.

Varios tratadistas señalan que la creación del “bit tax” atentaría contra el principio de capacidad contributiva recogido también en la Constitución Política Ecuatoriana, ya que un tributo de estas características gravaría de igual manera, la transmisión de un mensaje de correo electrónico entre familiares, amigos y la celebración de un contrato de consultoría de millones de dólares, o la compra de una fotografía de alto valor económico, considerando que en los tres casos se transmita igual número de bits.

Muchos han calificado a esta propuesta como extremista, ya que ignora los principios más elementales de la tributación. Así, la OCDE en una reunión en octubre de 1998, en Ottawa, adoptó una resolución en la cual se establecían las condiciones del sistema de tributación del comercio electrónico y en especial se enfatizó en la no creación de nuevas figuras tributarias que graven el comercio electrónico, es decir, no se tomó en cuenta la instauración del “bit tax”.

En este mismo sentido, la Comisión de la Unión Europea, dentro la titulada “Iniciativa Europea de Comercio Electrónico” ha considerado como inadecuada la creación de un impuesto nuevo, considerando que los impuestos existentes pueden aplicarse al comercio electrónico, y de manera particular se hace referencia al IVA, como el principal impuesto comunitario.

¹¹⁸ J. Fernando Álvarez Rodríguez, *Evolución doctrinaria sobre la imposición al comercio electrónico*, En: Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario No. 52, Bogotá, p. 114.

Sin embargo de lo dicho, la creación de este impuesto no es un tema superado y se sigue investigando sobre su funcionalidad, ya que es un impuesto sencillo de cálculo y de fácil adaptación.

Capítulo IV

Conclusiones y Recomendaciones

1. El derecho como ciencia que regula las relaciones sociales, debe necesariamente cambiar o reformarse cuando la sociedad por cualquier motivo se transforma. Las nuevas tecnologías y específicamente el Internet, sin lugar a duda han ocasionado un verdadero cambiado social, que no puede ser desconocido por el derecho, el cual aunque no evolucione al mismo ritmo que la sociedad debe receptar estos cambios y recogerlos en normas que contribuyan en el desarrollo económico.

2. En la actualidad la utilización de medios electrónicos resulta, sino imprescindible, muy necesaria en muchos aspectos de la vida diaria de todo ser humano y el campo del comercio no se escapa a esta realidad. La tecnología ha facilitado en gran parte el desarrollo de un comercio mundial y para que cada país logre un desarrollo económico en un mundo globalizado, el uso de tecnologías como la Internet no puede ser eludido. El no contar con las nuevas herramientas tecnológicas llevaría al estancamiento de las naciones, pues los llamados países del primer mundo lograrán, a través de estas, alcanzan mayores niveles de producción, consiguiendo un comercio más dinámico a costos menores.

3. El comercio electrónico constituye, sin duda, una nueva modalidad de hacer negocios con una serie de ventajas (reducción de costos, desintermediación, acceso a un comercio mundial, etc.) que harán que esta forma de comercio crezca cada vez más, en detrimento del comercio convencional, es por esto que el comercio electrónico debe ser regulado por el derecho en cada uno de sus campos, sea este civil, comercial, penal, tributario, etc., a fin de que las transacciones que se lleven a

cabo en el ciberespacio sean seguras y no representen un problema para el Estado y sus individuos.

4. A pesar de que en el Ecuador el comercio electrónico no representa en la actualidad un importante porcentaje en la economía; se debe empezar a analizar y trabajar en la reforma del sistema tributario vigente, a efectos de que las nuevas tecnologías no disminuyan los recursos tributarios que percibe el Estado. Estas reformas deben ser coordinadas, sobretodo, dentro de un ámbito internacional, por cuanto el comercio electrónico se desarrolla principalmente en este ámbito, aunque siempre vigilando el cumplimiento de los principios constitucionales tributarios.

4. La recaudación de impuestos en el comercio electrónico dependerá, en mucho, del trabajo que se lleve a cabo entre las distintas Administraciones Tributarias, a fin de aunar esfuerzos en lo que a control y recaudación de impuestos se refiere.

5. Los bienes que anteriormente eran comercializados únicamente por medios corporales, en la actualidad tienen la posibilidad de ser transformados en formato digital, lo cual necesariamente nos conduce a cambiar las normas que regulan las transferencias de bienes en lo que al Impuesto al Valor Agregado se refiere. Debemos entender que en un futuro *–no muy lejano–*, los intangibles representarán gran parte de los bienes que se comercialicen tanto nacional como internacionalmente, por lo que no se puede desconocer la nueva realidad a la que nos enfrentamos, razón por la cual será necesario introducir normas que permitan gravar estas operaciones.

6. No sería conveniente crear nuevos impuestos que graven el acceso y uso del Internet, ya que éstos no permitirían la expansión y desarrollo del comercio electrónico. Los impuestos actualmente vigentes en la legislación ecuatoriana, tales

como el Impuesto a la Renta e Impuesto al Valor Agregado *-con ciertas modificaciones que permitan gravar las transacciones realizadas en el ciberespacio-*, pueden ser perfectamente aplicados, sin que esto implique una mayor carga fiscal para el contribuyente ni una carga administrativa para la Administración, lo cual empujaría a una actividad aún en despegue.

7. Se debe analizar la calificación de las operaciones realizadas a través del comercio electrónico, sea asimilándolas a servicios u otorgar a los intangibles un tratamiento diferenciado de ellos *-servicios-* y de los bienes (corporales), siempre vigilando el cumplimiento del principio de neutralidad para que todo bien susceptible de ser digitalizado, no se vea afectado con una escasa, nula o mayor carga impositiva.

8. Otro aspecto a considerar es la soberanía fiscal de cada país, pues es importante evitar que se produzca doble tributación, estableciendo criterios de vinculación jurisdiccional a efectos de gravar con IVA las operaciones realizadas a través de la Internet. La importancia del análisis de los criterios de conexión y la determinación de la gravación del IVA en origen o destino, es una de las principales dificultades que presenta este nuevo medio de comercialización, que deberá ser necesariamente regulada, siendo la tributación en destino la más adecuada para nuestra realidad.

9. La emisión de comprobantes de venta electrónicos que sustenten las transacciones llevadas a cabo en el ciberespacio, es uno de los principales hechos que deben ser analizados al momento de introducir normas tributarias que regulen este nuevo tipo de comercio. El introducir en la legislación la figura de la factura electrónica, permitirá al Estado además de controlar adecuadamente la recaudación de los impuestos, contribuir al desarrollo de esta nueva forma de hacer comercio.

10. A nivel mundial se ha discutido, y en ciertos países ya se han establecido, soluciones al problema de la tributación en el comercio electrónico, siendo algunas de estas aplicables a la realidad ecuatoriana, por lo que debemos analizar las soluciones ya adoptadas y empezar a discutir, bajo un enfoque académico-práctico, las reformas necesarias para no alejarnos de la corriente mundial.

Bibliografía

- ÁLVAREZ RODRÍGUEZ, J. Fernando. Evolución Doctrinaria sobre la Imposición al Comercio Electrónico, En: Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario No. 52. Bogotá, Editorial Nomos S.A., 2002.
- AMATUCCI, Andrea (coord.) Tratado de Derecho Tributario, Tomo I, Bogotá, Temis, 2001.
- Revista de Tributación No. 1 de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Buenos Aires, 2005.
- ASOREY, Ruben O. El Impacto del Comercio Electrónico en los Principios Fiscales y en Libertad de Comercio, En: Impuestos sobre el Comercio Internacional, Buenos Aires, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, 2003.
- ASOREY, Ruben O. El Impacto del Comercio Electrónico en los Principios Fiscales y en la Libertad de Comercio, En: Corso di Diritto Tributario Internazionale, CEDAM, Padova, 1999.
- BRAVO ARTEAGA, Juan Rafael. Nociones Fundamentales de Derecho Tributario, Legis, Bogotá, 2002.
- CABANELLAS, Guillermo. Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual. Buenos Aires, Editorial Heliasta S.R.L., 1981.
- CAMPAGNALE, Norberto Pablo; CATINOT, Guadalupe Silvia; PARRONDO, Alfredo Javier. El impacto de la Tributación sobre las Operaciones Internacionales, Buenos Aires, La Ley, 2000.
- CARRERA GONZÁLEZ, Francisco. Normativa Tributaria Específica en Materia de Comercio Electrónico e Internet, En: Régimen Jurídico de Internet, Madrid, La Ley, 2002.
- CARRIÓN EGUIGUREN, Eduardo. Curso de Derecho Civil. Quito, Editorial Ecuatoriana, 1971.

- CREMADES, Javier; FERNÁNDEZ-ORDÓÑEZ, Miguel Ángel; ILLESCAS, Rafael, (coord.), Régimen Jurídico de Internet, Madrid, La Ley, 2002.
- CUELLO, Rafael Oliver. Tributación del Comercio Electrónico, Valencia, Tirant Lo Blanch, 1999.
- DÍAZ, Vicente Oscar. El Comercio electrónico y sus Implicaciones Tributarias Primarias, En: Revista de Tributación, Buenos Aires, Errepar, 2005.
- Enciclopedia Jurídica Ameba, Editorial Bibliográfica Argentina, Buenos Aires, 1967.
- ESTEVE PARDO, María Luisa. Fiscalización del comercio electrónico. En: Tópicos Fiscales Contemporáneos, Editorial Pandora, Guadalajara, 2004.
- HOCSMAN, Heriberto Simón. Negocios en Internet, Buenos Aires, Astrea, 2005.
- HORTALA i VALLVÉ, Joan. La Fiscalidad del Comercio Electrónico, Editorial CISS S.A., Barcelona, 2000.
- MACHICAO, Jaime Rodrigo; CÁRDENAS CASTILLO, Gonzalo. Temática Tributaria Boliviana, Azul Editores, La Paz, 2004.
- MATEUS DE ROS, Rafael; CENDOYA MÉNDEZ DE VIGO, Juan Manuel. Derecho de Internet, Navarra, Arazandi, 2000.
- McLURE, Charles E. Jr.; CORABI, Giampaolo. La Tributación sobre el Comercio Electrónico: Objetivos Económicos, Restricciones Tecnológicas y Legislación Tributaria, Buenos Aires, Depalma, 2000.
- Memorias de las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, IEDT, Quito, 2004.
- Memorias de las XXIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Tomo II, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Buenos Aires, 2006.
- NÚÑEZ, Adriana S. Comercio electrónico – Aspectos impositivos, contables y tecnológicos, Buenos Aires, La Ley, 2001.

- OBANDO MÁRQUEZ, José María. Aspectos Impositivos de la Ley de Comercio Electrónico en Colombia, En: Revista 50 del Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogota.
- PLAZAS VEGA, Mauricio A. El Impuesto sobre el Valor Agregado IVA. Editorial Temis S.A., Santa Fe de Bogotá, 1998.
- PLAZAS VEGA, Mauricio A. El IVA en los servicios. Editorial Temis S.A. Santa Fe de Bogotá, 1993.
- SARRA, Andrea Viviana. Comercio Electrónico y Derecho, Buenos Aires, Editorial Astrea, 2000.
- SUAREZ KIMURA, Elsa Beatriz; SCAVONE, Graciela María. El Comercio Electrónico analizado desde la perspectiva contable, Buenos Aires, La Ley, 2002.
- TORRES CH, Efraín. Breves Comentarios a la Ley de Comercio Electrónico, Firmas electrónicas y Mensajes de Datos. Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones, 2002.
- UCKMAR, Victor; ALTAMIRANO, Alejandro C.; TAVEIRA TORRES, Heleno. Impuestos sobre el comercio internacional, Buenos Aires, Editorial Abaco, 2003.
- VILLAVERDE GÓMEZ, María Begoña. El IVA y el Comercio Electrónico: la Situación en España, En: Memorias de las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Tomo I, Quito, IEDT, 2004.
- ZAMBONINO, Marco Albán. Problemas del Derecho Tributario frente al Comercio Electrónico, Quito, Corporación Editora Nacional, 2003.

Documentos electrónicos

- Pagina web Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
- <http://www.corpece.org.ec/documentos/articulos/nacionales/electronico-marklaw.htm>

- http://buscon.rae.es/drael/SrvltConsulta?TIPO_BUS=3&LEMA=intangibles
- http://www.telefonica.es/sociedaddelainformacion/pdf/informes/espana_2001/part_e3_3.pdf
- http://buscon.rae.es/drael/SrvltConsulta?TIPO_BUS=3&LEMA=servicio
- <http://es.wikipedia.org/wiki/Servicio>
- http://www.sii.cl/pagina/actualizada/noticias/2003/factura_24abril2003.doc
- <http://noticias.juridicas.com/articulos/35Derecho%20Fiscal,%20Financiero%20y%20Tributario/200407-111592233332457.html>
- http://www.iladt.org/documentos/detalle_doc.asp?id=396
- <http://www.mcediciones.es/DATA.TI/GUIAS/facturacion-electronica.pdf>
- <http://www.alfa-redi.org/rdi-articulo.shtml?x=434>

Legislación

- Constitución Política de la República del Ecuador
- Código Tributario
- Código Civil
- Código de Comercio
- Ley de Propiedad Intelectual
- Ley de Régimen Tributario Interno
- Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno y sus Reformas
- Reglamento de Comprobantes de Venta y de Retención