



INSTITUTO DE ALTOS ESTUDIOS NACIONALES
LA UNIVERSIDAD DE POSGRADO DEL ESTADO

Instituto de Altos Estudios Nacionales

Escuela de Gobierno y Administración Pública

TÍTULO

**La erosión de las bases imponibles en las transacciones de comercio electrónico,
realizadas en plataformas multilaterales: Diagnóstico actual desde la perspectiva
regulatoria Ecuatoriana**

Autor: Ing. Julio César Vásquez Moreira

Tutor: Ec. Juan Carlos Campuzano

Guayaquil

Noviembre 30, 2015

AUTORÍA

Yo, Julio César Vásquez Moreira, CI 0923026439 declaro que las ideas, juicios, valoraciones, interpretaciones, consultas bibliográficas, definiciones y conceptualizaciones expuestas en el presente trabajo; así cómo, los procedimientos y herramientas utilizadas en la investigación, son de absoluta responsabilidad del autor de la Tesis.

FIRMA

AUTORIZACIÓN DE PUBLICACIÓN

Autorizo al Instituto de Altos Estudios Nacionales la publicación de esta Tesis, de su bibliografía y anexos, como artículo en publicaciones para lectura seleccionada o fuente de investigación, siempre dando a conocer el nombre del autor y respetando la intelectual del mismo.

Guayaquil, Noviembre 30 del 2015

FIRMA

DEDICATORIA

Toda la gloria, sabiduría, acción de gracias, honra, poder y fortaleza
A Papá (Apo. 7:12)

Amada de mi corazón: por levantar mis brazos, sacrificarte e impulsarme a correr,
Somos uno, tú eres parte de este logro

A quienes me engendraron y sembraron lo que hoy cosecho, mis papás
Gracias por motivarme y ser incondicionales, son parte de esto, los amo.

A mis hermanas que como un solo puño fueron inspiración para mí, gracias.

ÍNDICE

Introducción	5
Capítulo 1. Marco teórico	23
1.1. Evolución de la economía digital y comercio electrónico	23
1.2. El comercio electrónico.....	30
1.2.1. Modelos de Negocio	34
1.2.2. Servicios de Pago.....	38
1.2.3. Tiendas virtuales de aplicaciones o <i>App stores</i>	40
1.2.4. Publicidad en línea.....	41
1.2.5. Servicios en la Nube	42
1.2.6. Modelo de negocio Multilateral o Plataforma Multilateral	43
1.3. Elementos clave en el comercio electrónico	44
1.4. Lineamientos para el control tributario del comercio electrónico.....	45
1.4.1. Propuestas de adaptación de tributación al comercio electrónico	47
1.5. Regulación del comercio electrónico desde perspectiva Ecuatoriana.....	48
1.6. Aspectos importantes del comercio electrónico en Latinoamérica.....	54
1.7. Erosión de base imponible y traslado de beneficios - <i>Base erosion & Profit shifting (BEPS)</i>	58
1.7.1. Reunión BEPS Latinoamérica	61
1.7.2. Debate sobre las líneas de actuación (Acciones) relevantes para la región Latinoamérica y el Caribe	61
Capítulo 2. Marco Metodológico	66
2.1. Procedimiento Metodológico	66
2.2. Procesamiento de Información.....	67
Capítulo 3. Entorno del IVA: Casos emblemáticos, Normativa Actual en la región, BEPS, Plataformas Multilaterales.....	69
3.1. Obligación Tributaria: IVA en el comercio electrónico.....	70
3.1.1. Hecho Generador – Principio de Origen y Destino: localización del lugar donde ocurre hecho imponible.....	71
3.1.2. Base Imponible – Clasificación de operaciones	73
3.1.3. Tarifa del Impuesto	76
3.1.4. Sujetos del Impuesto	77
3.2. Casos emblemáticos en el pago de IVA.....	78
3.2.1. <i>Bellas Hess</i> versus El Departamento de Ingresos tributarios en Illinois	78

3.2.2.	Quill Corp versus Dakota del Norte.....	79
3.2.3.	Impuesto Amazon: Amazon.com Inc. versus El Departamento Fiscal y de Finanzas	80
3.2.4.	Internet Tax Freedom Act/ Streamlined Sales and Use Tax Agreement	82
3.3.	Plataformas multilaterales	82
3.3.1.	Cómo funciona el medio dentro de una plataforma multilateral	82
3.3.2.	Erosión de bases imponibles en Plataformas multilaterales	84
3.3.3.	Ejemplos de Plataformas multilaterales.....	86
3.3.3.1.	eBay.com.....	89
3.3.3.2.	Amazon.com	92
3.4.	Normativa del IVA en Latinoamérica: identificación del control tributario ejercido en el comercio electrónico dentro de las plataformas multilaterales....	94
3.4.1.	Venezuela.....	95
3.4.2.	Perú	98
3.4.3.	Colombia.....	100
3.4.4.	Chile.....	103
3.4.5.	Argentina.....	106
3.4.6.	Brasil	108
3.5.	Plan para enfrentar Erosión de bases imponibles y traslado de beneficios (BEPS) - Acción 1: Desafíos en la Economía Digital.....	111
3.5.1.	Alcance BEPS	111
3.5.2.	Plan de Acción BEPS: Desafíos impositivos en la Economía digital.....	115
3.5.3.	Lineamientos de Aplicación de IVA para transacciones en el comercio electrónico.....	118
3.6.	Ecuador: normativa tributaria y las <i>BEPS</i>	120
3.6.1.	Normativa IVA	120
3.6.2.	Plan <i>BEPS</i> dentro de economía digital en Ecuador	124
3.6.3.	Plataformas Multilaterales en Ecuador	126
Capítulo 4. Conclusiones y Recomendaciones		132
4.1.	Conclusiones	132
4.2.	Recomendaciones.....	133
Referencias bibliográficas.....		135
Anexos		141

Índice de Tablas

Tabla 1. Portales web más visitados: Global	87
Tabla 2. Portales web más visitados: Ecuador	88

Índice de Figuras

Figura 1. Marco referencial para clasificar perspectiva del comercio electrónico	33
Figura 2. Clasificación de Comercio electrónico según partes relacionadas	35

RESUMEN

La economía mundial ha sido testigo de muchos cambios en la última década. Con el paso de los años, su desarrollo ha convergido con la innovación acelerada de tecnologías de la información y comunicación, lo que ha provocado el surgimiento de una nueva economía conocida como digital. Existe un desafío en ella: la asimilación de los nuevos modelos de negocio en el comercio electrónico, con el comercio tradicional y la determinación del impuesto a pagar en una transacción comercial. Los gobiernos han procurado armonizar su normativa tributaria para afrontar la casuística de las nuevas modalidades. Se realizó un diagnóstico desde la perspectiva tributaria ecuatoriana, para conocer si su normativa actual relacionada con el impuesto al valor agregado, permite ejercer un control efectivo en la erosión de la base imponible dentro de una modalidad de comercio electrónico: las plataformas multilaterales. Se expusieron investigaciones relacionadas al comercio electrónico y fiscalidad, normativa actual del impuesto al valor agregado en países de Latinoamérica y Ecuador, y el plan de armonización tributaria propuesto por la OCDE, para afrontar la erosión de bases imponibles. Los resultados confirman la necesidad de armonizar la normativa fiscal en el comercio electrónico para determinar el impuesto debido, y la misma propuesta para los demás países que afrontan los desafíos en la economía digital.

Palabras clave: Economía digital, comercio electrónico, IVA, obligación tributaria, plataformas multilaterales, erosión de bases imponibles, Proyecto BEPS

ABSTRACT

World economy has witnessed changes in the last decade. Throughout time, its development has converged with accelerated innovation of information technology and communication, which has led to the emergence of the new digital economy. Its challenge consists in the assimilation of new business models in e-commerce with traditional trade and determining the tax due to pay. Another challenge has been the lack of definitions in the tax treatment of e-commerce and base erosion. Governments facing this challenge have sought to adapt regulations through harmonization of tax legislation concerning e-commerce. A diagnosis was made from the Ecuadorian tax perspective, to know if its current regulations related to value added tax, can effectively control base erosion in a specific business model of e-commerce: multilateral platforms. Research related to e-commerce and taxation, current regulation of value added tax in certain Latin American countries, and tax harmonization plan proposed by the OECD to tackle the erosion of tax bases, are exposed. The results confirm the need to harmonize tax legislation on e-commerce to determine the tax due, and the same proposal for other countries facing the challenges of the digital economy.

Keywords: Digital economy, e-commerce, VAT, tax liability, multi-sided platforms, base erosion, BEPS Project

Introducción

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), órgano de 34 países miembros cuya misión es promover el desarrollo económico y social, hace mención a las particularidades del actual mundo globalizado:

La globalización no es un fenómeno nuevo, pero el ritmo de integración de las economías y los mercados nacionales ha aumentado significativamente en los últimos años. El libre movimiento de capitales y trabajo, el traslado de las instalaciones de fabricación desde ubicaciones de alto coste a otras de menor coste, la eliminación progresiva de las barreras al comercio, el desarrollo tecnológico y de las telecomunicaciones y la siempre creciente importancia de la gestión de riesgos y del desarrollo, protección y explotación de la propiedad intelectual, han tenido un impacto importante en la manera en que se desarrollan las actividades transfronterizas. La globalización ha impulsado el comercio y ha aumentado la inversión extranjera directa (IED) en muchos países. Por lo tanto, la globalización apoya el crecimiento, crea trabajo, fomenta la innovación y ha facilitado que millones de personas salgan de la pobreza. (OCDE, 2013, p. 7)

Ciertamente, uno de los resultados que produce la globalización, ha sido el acercamiento de mercados internacionales así como de consumidores -ciudadanos de todo el mundo- por medio de las tecnologías de información. Puntualmente, a través del desarrollo de la nueva economía digital: las transacciones en mercados virtuales y la inmediatez de negociaciones comerciales así como el crecimiento de soluciones de distribución de mercaderías a nivel mundial. Hoy en día, esta modalidad es frecuente y un alternativa para muchos pequeños y grandes negocios.

No es posible el acceso a esta nueva era de economía digital sin contar con los elementos que caracterizan a esta nueva esfera. Dentro de las tecnologías de la información, existen elementos que han catapultado el alcance de la globalización dentro de la esfera comunicacional y comercial. Contar con una infraestructura tecnológica adecuada y el acceso a redes de comunicación, son considerados los elementos básicos para que el comercio en la era de la economía digital llegue a su realización. El desarrollo al día de hoy de estos elementos básicos, ha acelerado notablemente las vías de comunicación e inclusive ha dado nuevas definiciones de hacer comercio en ámbitos que hace apenas 60 años atrás no existían aún. A tal punto que hoy en día, las tecnologías de la información son un elemento obligatoriamente usado e inclusive otorgan una ventaja competitiva en las negociaciones entre grandes y pequeños comerciantes.

Esta nueva era que caracteriza a la globalización, la era de la economía digital, ha capturado la atención de todo el mundo y ha dado paso también a que organismos que regulan el desarrollo de las actividades habituales como lo es el comercio y la economía de los países, intervengan. Organizaciones tales como la Organización Mundial de Comercio (OMC) y la OCDE, quienes cuentan con relevancia a nivel mundial por la presencia y asociación con varias economías globales en búsqueda del bienestar de las naciones miembro como las que no lo son. Dicho bienestar es alcanzado mediante acuerdos y tratados para desarrollar actividades económicas de forma justa, respetando las reglas del juego y beneficiando a todos. Conocer los parámetros que estas organizaciones consideran es relevante para potenciar aún más el crecimiento del comercio electrónico y la economía digital. Así como el comercio en la era digital avanza, las posibilidades de que aparezcan prácticas desleales y por fuera del marco normativo vigente, hacen imprescindible que los marcos regulatorios sean analizados.

Pensar en la economía digital y el comercio en este medio, además de despertar el interés de los países que participan de este segmento en establecer reglas claras del juego, debe ser motivo de analizar las razones fundamentales por las que los participantes deberían exigir un ambiente regulatorio efectivo. Pensando en el comercio, además de establecer normas generales para que distintas transacciones se lleven a cabo, se debe pensar en uno de los factores que adquieren una gran importancia: los relacionados con la fiscalidad. Aquí una definición:

El comercio electrónico genera un gran número de transacciones financieras susceptibles de tributación. Se plantean así numerosas cuestiones que han de ser resueltas y clarificadas desde un punto de vista estrictamente tributario. Y, para ello, resulta imprescindible llevar a cabo una progresiva adaptación del conjunto de las legislaciones nacionales e internacionales existentes al respecto en materia tributaria a los numerosos avances tecnológicos, así como a los nuevos modelos de negocio surgidos en la actualidad. (Calvo, 2009)

Para dar una respuesta a las interrogantes que surgen en una nueva modalidad creciente y que en la actualidad está presente en muchísimos segmentos del comercio, es necesario reconocer que las respuestas deben venir de los gobiernos de las naciones, entidades de regulación internacionales, participantes económicamente importantes en el comercio, y cualquier otra parte relevante que pudiese sumar a esclarecer dudas que naturalmente aparecen y aparecerán. En temas de fiscalidad y recaudación de tributos, el principal elemento por el que los gobiernos pretenden preservar una regulación adecuada es las bases imponibles sobre las cuales se tributa y que se relaciona con la recaudación tributaria como ingreso estatal.

Bajo esta nueva modalidad de negocio, surgen varias preguntas, puesto que esta nueva modalidad permite interconectar a personas en diferentes partes del mundo para hacer negocios o simplemente comprar y vender bienes. ¿Qué deben hacer los gobiernos, específicamente a través de sus administraciones tributarias para control? ¿Quiénes y en qué lugar deben pagar impuestos? ¿Cómo debería recaudarse? ¿Cuál debe ser la tarifa? ¿Quién debe percibir el impuesto y cómo se lo traslada desde los vendedores al gobierno central? Entre estas preguntas, el presente trabajo de investigación busca analizar la situación en la que al momento Ecuador se encuentra para ejercer un correcto control sobre la recaudación en ciertas modalidades de negocio en el comercio de la economía digital.

El Dr. Dal Yong Jin (2003), académico enfocado en temas de economía digital, reconoce al internet como el medio comercial que ha cambiado el concepto de mercado y el método de comercializar a nivel mundial; ya que el internet se convierte en la estantería virtual para exhibir productos y servicios. Muestra de esto, se evidencia que el comercio electrónico ha crecido notablemente en varias naciones desarrolladas, desde hace apenas 10 años, por su atractivo y características únicas que lo diferencian de las transacciones de comercio tradicional. Desde la perspectiva de los negocios y de los consumidores el comercio electrónico, según Yong Jin, brinda mayor cantidad de productos y servicios a un cúmulo mayor de personas inclusive a un costo menor que los mecanismos disponibles actuales que satisfacen esta necesidad. Esta tendencia ha surgido en las transacciones entre empresas y entre empresas y consumidores finales. (p. 66)

El especialista en comercio electrónico transfronterizo de la empresa digital global *Salessupply* (empresa enfocada en la internacionalización de minoristas por medio de la web), Henning Heesen, mencionó que el comercio electrónico es un elemento habilitador para la globalización de comerciantes minoristas, que con una correcta aproximación al

consumidor, pueden convertirse en minoristas *en línea* para obtener un sinnúmero de oportunidades en todo el mundo, extendiendo su mercado meta aún fuera de su continente.(Ecommerce Foundation, 2015, p. 10) La conexión entre el fenómeno de la globalización y el aprovechamiento para cualquier comerciante, parte en elaborar y ejecutar una estrategia que se alinee a los beneficios de la economía digital.

El desarrollo de nuevos conceptos, nuevas profesiones, y nuevas necesidades por ser cubiertas, a causa del internet y específicamente el comercio electrónico y la economía digital, demanda que conozcamos las definiciones de términos comúnmente se usan para esta actividad. El comercio electrónico, como concepto, podría tener varias definiciones, sin embargo ahora se mencionan las más relevantes según el material revisado. Al respecto del comercio electrónico, se menciona lo siguiente:

(...) no es sinónimo de compra electrónica, es decir, no se limita a las compras que se efectúan a través de medios electrónicos. El concepto de comercio electrónico abarca todas las actividades de comercialización propias de los mercados tradicionales (publicidad, búsqueda de información sobre productos, servicios y proveedores, pago electrónico, servicios post venta, (...)) A pesar de ello, no existe una definición única de comercio electrónico, y no se trata este de un asunto trivial, ya que en función de la definición que se utilice se hace referencia a una realidad económica o a otra distinta. (...) Por tanto, podemos deducir que el comercio electrónico no consiste únicamente en la venta de productos intangibles o digitales que se transfieren de forma exclusiva a través de la red, si no que abarca la compra-venta de todos los productos tradicionales. Incluye, por lo tanto, todas las actividades, anteriores y posteriores, relacionadas con la comercialización de productos y servicios. (Lagos y Álamo, 2005)

Calvo Vérguez (2009) expone otro concepto del comercio electrónico, asemejándose a los términos de la anterior aproximación, añadiendo la forma de pago en su concepto:

En definitiva, la característica fundamental del comercio electrónico es que la contratación, es decir, la oferta y la aceptación de la misma, se realizan on-line, pudiendo o no efectuarse el pago también on-line. Podríamos definir por tanto el comercio electrónico como aquella negociación que se realiza comprando, vendiendo o permutando géneros o mercancías. Es esta una definición que se sitúa en la línea adoptada por la Organización Mundial del Comercio que, tradicionalmente, ha definido el comercio electrónico como la producción, publicidad, venta y distribución de productos a través de las redes de telecomunicaciones. (p.12)

Definir el comercio electrónico no es menos importante que conocer la tendencia de la actividad que éste presenta en países referentes a nivel mundial y la postura de quienes examinan esta temática, pues permite vislumbrar la importancia de su estudio en los mercados regionales y locales. América Latina no es la excepción; el desarrollo del comercio electrónico en la región a ha sido importante, así como el traslado de los consumidores o potenciales consumidores a portales web así como a redes sociales donde el comercio electrónico también se hace presente. América Latina se encuentra alistándose para dar un salto al máximo aprovechamiento de los beneficios de internet, por medio de la participación activa de cada vez más usuarios. Es de esperar, que las condiciones de la región se alinean cada vez más a este mercado digital. Muestra de aquello, se visualiza en la información estadística relacionada con el internet y su desarrollo.

Algunos datos importantes en cuanto al desarrollo del internet y el comercio electrónico en América Latina, a junio de 2014:

- El 10% de la audiencia mundial en Internet alrededor del mundo, se concentra en Latinoamérica,
- Hay un estimado de 176.3 millones de usuarios en línea, en toda América Latina (visitantes únicos o únicos usuarios que ingresan a la web),
- El usuario en línea latinoamericano promedio, pasa hasta 21.7 horas en línea por mes,
- Aproximadamente, el 60.1% de los usuarios en línea latinoamericanos están en el rango de edad de entre 15 a 34 años,
- El país con mayor porcentaje de usuarios en línea es Brasil,
- Mercadolibre.com registra el mayor número de minoristas que usan este sitio para vender sus productos, seguido de B2W digital (empresa líder en comercio electrónico en Brasil),
- Cerca de 61.2 millones de visitas tuvieron los portales web gubernamentales en Latinoamérica. (Comscore.com, 2014)

Las cifras exponen un panorama promisorio para el desarrollo del comercio electrónico. De acuerdo a otro estudio del año 2013 para la organización gubernamental E-commerce Unión Europea, se estimaba una población de 410 millones de personas en América Latina para el año 2013, de las cuales 206 millones tienen acceso a internet (55% del total de la población). 69 millones es el estimado de personas que se consideran compradores en línea (17% de la población total). Los países que lideran actividades de comercio electrónico son (en orden mayor a menor) Brasil, Argentina y Chile. De entre los usuarios activos en América Latina que usan internet, el 72% utilizan habitualmente las redes sociales. Las transacciones de comercio electrónico entre comerciantes

pequeños/grandes y consumidores finales ascendió a un valor de USD 33,200 millones; América Latina para el año 2013 reflejaba un PIB de USD 4.41 billones. (Ecommerce Foundation, 2015).

El 2015 es un año en el que se prevé una actividad mayor en el comercio electrónico, según la consultora mundial de índices comerciales y en línea *EMarketer*, para América Latina. El año 2015 podría cerrar con ventas entre comerciantes pequeños/grandes y consumidores finales de hasta USD 88,300 millones y en los próximos 3 años hasta USD 1,4 billones. (Mediatelecom, 2015) El desarrollo del comercio electrónico va en plan de subida, por la variedad de dispositivos electrónicos con acceso a internet y el desarrollo de tecnologías de alcance global.

Ecuador, está dentro de la estadística global. Sin embargo, por su presencia menor en el comercio electrónico, la información podría no precisar su desarrollo año a año. A pesar de ello, es posible referirse a datos que constatan un incremento en el uso de internet en el país. Según el Instituto Nacional de Estadísticas y Censos (INEC), para el año 2013, el 28.3% de los hogares ecuatorianos contaban con acceso a internet. El 40.4% de los ecuatorianos utilizó en los últimos 12 meses internet para ese mismo año. El 32% de los ecuatorianos en el año de la encuesta, utilizó internet para obtener información. Así también, el 16.9% de entre las personas que poseen un celular en Ecuador, tienen un celular inteligente que permite navegar e interactuar en plataformas de comercio electrónico, entre otras funciones. El 6.81% de la población total de Ecuador, son personas que utilizan redes sociales, una forma de interacción en el comercio electrónico (INEC, 2013). Según el portal web *Internet World Stats* - a Marzo 2014, se registra un total de 11.6 millones de usuarios del internet, lo que representa un aproximado del 74% del total de la población ecuatoriana (Internetworldstats.com, 2014). Asimismo, el comercio electrónico generó ventas de alrededor de 300 millones de dólares en Ecuador

de los cuales un 95% sale a compras con proveedores en el exterior para el año 2011 (Comercio, 2011). Precisar información de Ecuador en su avance dentro del comercio electrónico, está supeditado a las fuentes disponibles las cuales contienen información actualizada para diferentes períodos de tiempo. Haciendo referencia a esto datos referenciales, se puede indicar que el comercio electrónico y la presencia de ecuatorianos usuarios en el mundo digital, no es algo nuevo.

Dentro de las estimaciones para conocer cuán preparado se encuentra el contexto en Latinoamérica para el desarrollo del comercio electrónico, se observa y agrega a este marco de antecedentes, un concepto que se refiere al nivel de adaptación para el mercado digital en una región o país. En un estudio realizado para Latinoamérica del año 2014, por parte de la empresa VISA, se acoge el concepto de *e-readiness*. Este concepto no es nuevo, sin embargo hoy en día tiene mayor relevancia con el avance de las tecnologías de información. El *e-readiness* muestra cuán desarrollado está el comercio electrónico en un país o región en particular y cuán fácil es para los consumidores y negocios utilizarlo para beneficio propio, según 5 componentes claves de análisis: conectividad monetaria, acceso a dispositivos, conectividad en línea, presencia de comercio electrónico y logística en tierra. Estos cinco componentes, medidos en 21 estadísticas derivadas de los mismos, presentan un diagnóstico del nivel óptimo para desarrollo en el mercado digital (AméricaEconomía Intelligence -VISA, 2015). La calificación final de este diagnóstico para Latinoamérica es de 54.8 puntos porcentuales, de los cuales el componente con mayor peso es la logística en tierra. Estar preparados para ofrecer bienes y servicios en la web, no significa que la región o el país se encuentre como un conjunto, listo para emerger en el mercado digital. Como referencia, este dato es importante para definir el estado actual de la región. En el análisis no se incluye a Ecuador, ni se le asigna una calificación.

Al conocer estas cifras socioeconómicas y localizando a la región donde Ecuador se encuentra, se puede indicar que el comercio electrónico es una creciente actividad que se ha establecido y adquiere más usuarios con el paso del tiempo. Por ello, se evidencia la necesidad de atender particularidades derivadas de este crecimiento, como por ejemplo, el control recaudatorio fiscal que proviene de estas transacciones comerciales. Definitivamente las actividades del comercio electrónico señalan un cambio de época, en legislación fiscal. Calvo Vérguez (2009) acertadamente señala los cambios que ocurren por causa del desarrollo de tecnologías y el comercio electrónico:

El empleo de las tecnologías de la información en las actividades comerciales ha originado al mismo tiempo importantes cambios de naturaleza jurídica. Pensemos, por ejemplo, en aquellos problemas surgidos en el ámbito del comercio electrónico que afectan a la seguridad en el tráfico jurídico o a la protección jurídica de la propiedad intelectual. Téngase presente que buena parte del desarrollo del comercio electrónico se encuentra condicionado por la seguridad y certeza que se alcance en aspectos tales como la autoría, la integridad, el no repudio de los mensajes, la autenticación o la confidencialidad de los documentos electrónicos transmitidos. Entre estos cambios adquieren una gran importancia los relacionados con la fiscalidad, dado que el comercio electrónico genera un gran número de transacciones financieras susceptibles de tributación. Se plantean así numerosas cuestiones que han de ser resueltas y clarificadas desde un punto de vista estrictamente tributario. Y, para ello, resulta imprescindible acometer una progresiva adaptación del conjunto de las legislaciones nacionales e internacionales existentes al respecto en materia

tributaria a los numerosos avances tecnológicos, así como a los nuevos modelos de negocio surgidos en los últimos tiempos.(p. 12)

El autor citado, se refiere claramente a la tarea de adaptar la normativa al marco de negocio en el comercio electrónico, puesto que no se puede asumir un mismo tratamiento ante una modalidad alternativa de transacciones comerciales en cuanto a tributos se refiere. Sin embargo, para poder distinguir el punto de partida desde el cual se interpreta el tratamiento fiscal de las transacciones de comercio electrónico, se debe observar lo contenido en la legislación vigente a quien se hace referencia para luego elaborar la sugerida adaptación que Calvo Vérez sugiere.

La relevancia de un marco normativo se aprecia porque establece las condiciones justas e ideales, para ejercer una correcta regulación de las transacciones de comercio electrónico en todos los aspectos en las que éstas tienen injerencia. Realizar una regulación y control de dichas actividades, se constituye en la obligación de los estados para detectar posibles fraudes a las leyes a las que los contribuyentes o dueños de negocio están sujetos. Más aún, si esta regulación y control se hace a una modalidad de comercio que tiene gran aceptación a nivel global y es usada por millones de usuarios. No hay un cuestionamiento entre si se debe normar o no, sino en detectar la manera en que debe hacerse.

La cuestión puntual dentro del control en las transacciones comerciales por medio del comercio electrónico, surge como una preocupación de los gobiernos a nivel mundial. Configurar la normativa que rige los tributos para esta modalidad de comercio, pudiese tornarse en una tarea que equipare las transacciones habituales con las del comercio electrónico, lo cual no asegura una regulación efectiva, por el simple hecho que las formas de comerciar en internet, requieren otra aproximación a las partes que intervienen en esta actividad. La transacción pudiese significar una transferencia de

bienes/servicios como cualquier otra, pero el lugar donde se realiza dicha transacción, determina quién debe pagar impuestos, cuál es la tarifa aplicada, quien percibe o retiene el impuesto, quien recauda este valor y quién finalmente lo paga a la jurisdicción debida. Como antecedentes, dentro del presente trabajo, se establece por lo tanto, la preocupación vigente en el desarrollo de la actividad del comercio electrónico dentro de los mercados virtuales y vías no tradicionales de hacer negocios, en el internet.

Para determinar el problema de investigación del presente trabajo, se consideran factores generales por los que la fiscalidad en el entorno de la economía digital es considerada un problema sin resolver; factores implícitos en este medio que surgen sin importar la jurisdicción que los identifique. Un compendio de modelos teóricos analizados por especialistas en materia económica, reunidos por el gobierno de Francia (Bacache et al., 2015), evocan la problemática existente en la fiscalidad del comercio electrónico, visto como parte del desarrollo de la economía digital. Los especialistas coinciden en que la habilidad de gravar impuestos sobre transacciones e ingresos de las grandes corporaciones por parte de las administraciones tributarias, se ha visto afectado por las gigantes plataformas en internet. Los actores principales de la economía digital se encuentran fuera de la jurisdicción de las autoridades tributarias locales. Las bases imponibles en las grandes corporaciones que venden en internet tienden a reducirse por dos factores: la dificultad de ubicar la actividad económica en un lugar territorial exacto, y porque los elementos de la cadena de generación de ingresos de las corporaciones no siempre se convierten en transacciones que representen ingresos financieros (por ejemplo, la información proporcionada por los usuarios en la web, a cambio de espacios para desarrollo de libre mercado). Por los cambios en la economía digital, se deben también hacer cambios en los instrumentos de control. Es así como se identifica el

comportamiento del comercio electrónico, que hace latente la problemática de la reducción de las bases imponibles sobre las que se tributa:

1. Existe incertidumbre en la ubicación geográfica en la que se realiza una actividad económica y sus límites fronterizos; lo que impide determinar la jurisdicción fiscal.
2. Grandes externalidades en internet, otorgan en grandes proporciones poder monopólico a las plataformas web (por temas de coordinación del flujo de información).
3. Los mercados libres ocurren en plataformas gigantes virtuales, y conectan a diferentes actores, los cuales manejan estrategias de precio independientes.
4. La recolección de información provista por los usuarios en internet, es usada como un insumo para generar altos ingresos para la plataforma web.

La problemática actual permite cuestionar el marco legal que gira en torno al comercio electrónico en el Ecuador, particularmente por medio del tipo de negocio de las plataformas multilaterales así como analizar aspectos relevantes presentes en economías parecidas a la ecuatoriana en la región. A través del análisis, se plantea el problema de investigación: ¿Existe un marco regulatorio apropiado en Ecuador para abordar la erosión de las bases imponibles en las transacciones de comercio electrónico, realizadas en plataformas multilaterales?

La presente investigación ha sido desarrollada por su importante relevancia en la actualidad. Conforme al desarrollo del internet y la conectividad a nivel global, se ha despertado un especial interés en la utilización de las tecnologías de la información para el mejoramiento de las operaciones de toda índole. En el campo de los negocios y

transacciones comerciales, parte de las necesidades en el medio actual, es la inmediatez en brindar soluciones y facilidad de comunicarse. Es evidente que hoy en día, el internet representa un apalancamiento o inclusive el fundamento sobre el cual se desarrollan y toman decisiones comerciales. Repasando las cifras mencionadas anteriormente, se identifica un número grande de usuarios que navegan internet, lo que los convierte en potencial mercado para ser provisto por las empresas. La selección de los sitios de compraventa de bienes/servicios, como un medio para realizar comercio, es una realidad en el Ecuador; las conocidas plataformas multilaterales ahora disponibles a través de las redes sociales inclusive y son usadas con mayor frecuencia. Por cuanto existe un evidente crecimiento en la actividad, la regulación fiscal también debe ser un aspecto cubierto por las naciones, para mantener un marco de equidad en los mercados.

El comercio electrónico es una modalidad comercial, que al igual que el comercio tradicional pone de manifiesto una determinada capacidad económica, el problema estriba en que debido a las peculiaridades del mismo la fiscalidad tradicional aplicable al resto de transacciones comerciales, en determinadas circunstancias supone una discriminación, positiva o negativa, hacía el comercio electrónico. Es por ello, que los expertos coinciden en señalar que para evitar las posibles distorsiones fiscales, es necesario que los diferentes Estados y organismos internacionales se pongan de acuerdo a la hora de establecer la normativa básica por la que se ha de regir el mismo. La normativa tributaria que se redacte debería ser una norma flexible, que se pueda adaptar de forma rápida a los cambios en la comercialización de los bienes y servicios a través del comercio electrónico como consecuencia de la innovación en nuevas tecnologías (Lagos Rodríguez y Álamo Cerrillo, 2005).

A pesar del aumento progresivo de la práctica comercial vía Internet, demostrando ser una opción viable que facilita las operaciones de empresas y consumidores, el surgimiento de problemas es inevitable. Se trata de un nuevo mercado, el cual genera, consecuentemente, una necesidad de adaptación de las normas tradicionales dirigidas a regular las operaciones comerciales convencionales. ¿De qué forma se deben tributar las operaciones comerciales electrónicas? ¿Los tributos existentes son suficientes o se precisa de un nuevo y específico tributo para gravar el comercio electrónico? Estas son algunas de las muchas dudas existentes. Pero ¿por qué surgen estas incógnitas en relación con el asunto fiscal del comercio electrónico? Por una razón muy sencilla: la disminución en la recaudación por parte de las distintas agencias tributarias de cada país. En efecto, que:

[...] los estados y las organizaciones internacionales y supranacionales, como la Unión Europea, ya han mostrado su preocupación por un empleo de las nuevas tecnologías de la información en las relaciones comerciales, especialmente en el ámbito internacional, que pueda implicar una bajada en la recaudación de los tributos (Marín Elizalde, 2004).

Desde la perspectiva de la administración tributaria ecuatoriana, es necesario investigar el desarrollo del comercio electrónico y los tributos que gravan estas operaciones, puesto que el control que requiere esta actividad por el momento no ha sido atendido de manera enfocada. El Servicio de Rentas Internas (SRI), institución responsable de la recaudación tributaria en Ecuador, trabaja siguiendo planes estratégicos que se alinean a los objetivos que el estado procura alcanzar. El plan de trabajo actual en el que la institución encamina sus esfuerzos está alineado a planteamientos previstos en la Constitución ecuatoriana, a través del Plan Nacional del Buen Vivir, plan de trabajo que el actual gobierno ha puesto en marcha en su gestión. El SRI lleva actualmente en ejecución su plan de trabajo

llamado Plan Estratégico 2012 -2015, donde se enlistan los aspectos actuales y estrategias para alcanzar objetivos. Dentro de este plan y como uno de los objetivos principales del SRI consta «maximizar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, reduciendo las brechas de evasión; a través de la generación de riesgo frente al incumplimiento de las obligaciones y propiciando las condiciones de servicio y asistencia para facilitar su acceso.» (Servicio de Rentas Internas, 2012). Dentro de las brechas de evasión tributaria que la administración controla continuamente están: brecha de inscripción, presentación de declaraciones, pago y veracidad. La estimación de brechas de evasión es una aproximación en base a métodos empleados e información disponible, sin discriminar el tipo de transacción realizada en mercados físicos o virtuales. Alineado a estos objetivos del Plan Estratégico del SRI, conocer cómo funciona el comercio electrónico y posteriormente estimar la brecha de evasión que existe en las transacciones, es de interés estratégico para la administración. Conocer cuánto sería el potencial a recaudar en este segmento es de absoluta relevancia e interés, lo cual daría paso a mecanismos de control apropiados para el giro de la actividad económica.

La relevancia de la presente investigación para la comunidad académica también debe ser mencionada. El desarrollo de la economía digital, y el comercio electrónico, representan desde sus inicios, un nuevo medio donde se desarrolla comercio, paralelo a las transacciones en mercados y negocios habituales. El comportamiento de los individuos en la economía digital, probablemente heredado de las transacciones comerciales habituales, está supeditado a muchas nuevas variables que en el comercio tradicional y economía en sus inicios, no estaban presentes. Contar con acceso a múltiples fuentes de información a un bajo costo, conectividad a redes para interactuar desde casi cualquier ubicación por medio de dispositivos portátiles, exposición a publicidad de todo tipo al acceder a las fuentes de información, interacción con personas

de todo el mundo de manera rápida, nuevos tipos de bienes o servicios a ofertar basados en la tecnología actual, y muchos otros elementos que crean la experiencia del comercio electrónico un objeto de estudio al detalle. Que la comunidad académica siga desarrollando investigaciones dentro de la economía digital y el comercio electrónico, potencializa el conocimiento anticipado en el que se enrumbe su desarrollo, pudiendo dar respuestas a fenómenos no conocidos que pudiesen surgir.

La hipótesis del presente trabajo de investigación fue la siguiente: al año 2015, el marco regulatorio en Ecuador no permite controlar la erosión de las bases imponibles en las transacciones de comercio electrónico realizadas en plataformas multilaterales.

Como objetivo general, se determinó analizar el marco regulatorio en Ecuador relacionado con el control de la erosión de las bases imponibles, enfocado en las transacciones de comercio electrónico realizadas en plataformas multilaterales.

La delimitación de los objetivos específicos, se planteó de la siguiente manera:

1. Analizar el comercio electrónico realizado por medio de las plataformas multilaterales y las particularidades de su modalidad de negocio.
2. Evaluar en los portales mayormente visitados en Ecuador, y los tipos de transacciones de bienes/servicios que mayormente se realizan, que permitan identificar el impuesto gravado a pagar, por dicha transacción, y los medios de pago de éstas.
3. Identificar y analizar normativa en Ecuador, enfocada en el control tributario a las actividades de comercio electrónico en plataformas virtuales, que puedan aplicarse.

4. Identificar y analizar de manera comparativa, normativa de países de Latinoamérica con antecedentes similares a Ecuador en sus inicios dentro del comercio electrónico, enfocada en el control tributario a dichas actividades en plataformas virtuales, que puedan aplicarse por su eficacia y aplicación, al ecuatoriano.
5. Construir recomendaciones en base a los marcos regulatorios fiscales revisados en el trabajo de tesis para sugerir posibles vías de investigación relacionadas con la regulación de la erosión de bases imponibles en las plataformas multilaterales virtuales de comercio electrónico.

Capítulo 1. Marco teórico

1.1. Evolución de la economía digital y comercio electrónico

Dentro de los trabajos previos realizados en relación al objeto de estudio de la presente investigación, existen diversas fuentes. Sin embargo, de todas, han sido simplificadas hasta llegar a documentos que se aproximan mayormente con identificar trabajos previos. Dentro de la evolución del desarrollo de la economía digital, pasando por el comercio electrónico y las transacciones realizadas en plataformas multilaterales y su incidencia en la recaudación de impuestos generados en dichas transacciones, se citan distintos trabajos que han referido este tema de manera general hasta llegar a lo específico.

El desarrollo en la historia del comercio electrónico parte de elementos iniciales. La autora Audrey Mandela (1988), introduce de manera general el preámbulo al mundo de mercados electrónicos. Durante los años 1960 y 1970, hay un despertar en las empresas hacia la identificación de una necesidad automatizar sus operaciones. Así, esta necesidad trajo como respuesta aplicaciones como la contabilidad y pago de nómina en línea. Ya en la década de 1980, varias grandes corporaciones ya habían establecido sus propias redes de datos internas que utilizan sistemas de procesamiento sofisticadas. Esto fue impulsado básicamente por dos elementos: avances tecnológicos y en la economía. Como se hizo tecnológicamente posible la automatización interna (por medio de la llegada de los sistemas informáticos más pequeños y potentes), esto proporcionó una alternativa lógica y rentable a los métodos tradicionales de manejo de papel ineficiente y cálculos numéricos. Ya con los sistemas de datos electrónicos instalados dentro del edificio de la empresa, se podrían procesar pedidos de clientes con una mayor velocidad. Sin embargo, los métodos tradicionales de comunicación entre la empresa y sus clientes

(el servicio postal y el teléfono), se mantuvo lento y costoso, pero al parecer inevitable. Mientras que algunas empresas se habían resignado a las dificultades inherentes a la comunicación tradicional entre compañías, un grupo de ejecutivos de negocios estaban trabajando en eludir el proceso de papeleo y teléfono. Las mismas fuerzas que llevaron al crecimiento de las redes y sistemas de procesamiento interno comenzaron a impulsar el mercado de redes entre empresas. (p. 77)

Sin embargo, uno de los principales problemas para que las compañías empezaran la comunicación electrónica era la ausencia de estandarización. Especialmente, a medida que más empresas empezaron a escoger esta nueva modalidad de comunicación para hacer negocios. Para hacer frente a las capacidades tecnológicas en desarrollo y la necesidad de mejorar la comunicación electrónica entre organizaciones de datos, el Comité de Coordinación de Datos Transporte (TDCC por sus siglas en inglés) se fundó como un centro sin fines de lucro en Washington, DC en 1968. El TDCC organizó un programa de toda la industria para estándares de datos, formatos de mensajes, códigos estándar, protocolos de comunicación y otros detalles que apoyarían el entonces nuevo concepto de intercambio¹ electrónico de datos de ordenador a ordenador. Las necesidades de distintas empresas pertenecientes a distintas industrias, fueron tomadas en cuenta para la elaboración de este sistema que inicialmente tuvo su aplicabilidad. El intercambio electrónico de datos tuvo un impacto al punto de iniciar una tendencia de uso de este sistema, específicamente en mejoras a los sistemas informáticos de la época, estandarización de códigos de producto, competitividad de empresas, desarrollo de estándares multisectoriales, apertura a la colaboración de terceros, y una importante presencia en la escena internacional. (Mandela, 1988, pp. 88–89)

¹ Intercambio electrónico de datos, en inglés conocido como *EDI: Electronic Data Interchange*.

La evolución de la forma de intercambio de información se da como respuesta a nuevos descubrimientos tecnológicos, como lo señalan académicos de la Universidad de Hong Kong en un documento de análisis de la conectividad de hoy en día. Durante la década de 1980, se hizo un esfuerzo para estandarizar el intercambio digital de información mediante el uso de *EDI*. Sin embargo, se requería de acuerdos preestablecidos y se llevaron a cabo a menudo en redes de valor añadido muy costoso. Esta viabilidad comercial, por tanto, tenía sus límites. A principios de 1990, mediante el uso de Internet y la tecnología informática abierta, la conectividad se hizo asequible. Las interconexiones entre las empresas y los individuos contribuyeron a la creación de la *WorldWideWeb*² (WWW) y con esto, el advenimiento de potentes motores de búsqueda en páginas web. La *WorldWideWeb* pasó a ser fuente de información prácticamente sin límites. Los negocios pudieron así alcanzar a potenciales consumidores de sus productos mediante el uso de catálogos en línea y mediante estrategias de publicidad. (Chu, Leung, Hui, y Cheung, 2007)

Esta forma inicial de intercambio digital de información o *EDI*, se reconoce como el antecesor directo de negocios inter-empresariales en el comercio electrónico. Por medio del intercambio de documentación comercial por vía electrónica, se localizó el inicio del desarrollo del comercio electrónico en el tiempo. Sin embargo, la tecnología continuó hacia los portales de comercio electrónico que ofrecían proveedores de bienes o servicios y clientes, de los cuales elegir, como una revolución en la forma de comerciar. Pero las empresas a más de ofrecer más opciones de donde elegir, le dan un mayor énfasis en dar eficiencia en sus procesos en línea (Sánchez Coll, 2004).

Charles H. Davis (1999), reconoce al comercio electrónico como un detonante en el panorama económico mundial, al punto de provocar un cambio en la definición de

² Tim Berners-Lee es el inventor de la *World Wide Web*, nacida en 1989. La iniciativa surgió para condensar en un solo acceso a un cúmulo de información, sin tener que acceder a diferentes plataformas. Su iniciativa empleó como medio el Internet, por medio del cual ya varias computadoras estaban enlazadas. (Foundation, 2008)

productos servicios y canales de distribución. Si bien es cierto, las economías mundiales llevan la delantera en este panorama, reconoce que América Latina se considera como un aprendiz acelerado en temas de comercio electrónico. Considera a Latinoamérica como la región de mayor tasa de crecimiento en conectividad en Internet, y en demanda de uso de tecnologías de información y comunicación. Para el contexto del estudio de Davis, los desafíos que identificó en la región Latinoamericana para la viabilidad en las actividades de comercio electrónico eran las formas de pago, confianza de usuarios, costos de operaciones y nuevos modelos de negocio que se ajusten a la era de la economía digital. (p. 25)

La OMC reconoce su rol en el comercio electrónico. Al ser una organización que promueve la apertura a los mercados comerciales e incentiva el libre desarrollo de dichas actividades, su principal rol es fomentar la creación de ambientes favorables para que las transacciones electrónicas internacionales se ejecuten. El soporte que la organización puede brindar para liberar mercados electrónicos, sin comprometer los objetivos de las políticas públicas de cada nación, es necesario para ajustar varios parámetros que deben ser manejados en la economía digital. (Low et al., 2000)

La OCDE (2015b), desglosa de manera general, el fenómeno que ha ocurrido en la economía por su combinación con el avance de la tecnología desde sus inicios. En este estudio se transporta a los inicios del comercio electrónico, y afirma que esta economía digital crece a un ritmo acelerado. Contamos hoy en día con muchas manifestaciones de comercio electrónico tales como el comercio minorista (comercio electrónico), medios de transporte (vehículos automatizados), educación (ofertas masivas de cursos en línea), salud (registros electrónicos de salud y medicina especializada), interacción social y relaciones (redes sociales). Las Tecnologías³ de la información y comunicación son

³ Tecnologías de la Información y Comunicación, resumido en sus siglas como TICs

determinantes para la vida profesional y personal; individuos, empresas y los gobiernos están cada vez más interconectados a través de una serie de dispositivos en el hogar y en el trabajo, en lugares públicos u móviles. Estas interacciones se enrumban a través de millones de redes individuales que van desde redes de uso residencial, a redes que abarcan todo el mundo. La convergencia de las redes fijas, móviles y de radiodifusión, junto con el uso combinado de la comunicación de máquina a máquina (M2M)⁴, la nube, análisis de datos, sensores, actuadores y personas, está allanando el camino para el aprendizaje automático, control remoto, y máquinas y sistemas autónomos. Los dispositivos y objetos ahora poseen una facultad de conectarse a internet con mayor frecuencia, lo que lleva a la convergencia entre las TIC y la economía a gran escala. (p. 16)

Patroni Vizquerra (2011), trae conceptos anidados en el comercio electrónico, que deben ser conocidos para asimilar su habitualidad. La *transacción electrónica*, es un contrato celebrado mediante medios electrónicos, a través de la red. Dicho contrato obligatorio para las partes; existe una prestación que es transferir la propiedad de un bien a cambio de una contraprestación, que es el pago del dinero, o si fuere el caso, mediante especie. Parecido a esto ocurre en los contratos de prestación de servicios donde lo que constituye la prestación es la realización de un servicio. Sin embargo, la definición de contrato entre ambas partes dentro del comercio electrónico incurre en un patrón particular. Según la segunda disposición de la Comisión de las Comunidades Europeas, el Pago Electrónico es definido como cualquier operación de pago realizada con una tarjeta de pista magnética o con un microprocesador incorporado, en un grupo terminal de pago

⁴ M2M, por sus siglas del término en inglés *Machine-to-machine communication*, hace referencia a los dispositivos que se están comunicando activamente entre sí mediante el uso de redes alámbricas e inalámbricas, no mediante las computadoras tradicionales pero están usando la Internet de una forma u otra. Se constituye en apenas un elemento; cuando se combina con la lógica de los servicios en la nube, la operación remota y la interacción, este tipo de aplicaciones se convierten en "inteligente". Tomado de *OECD (2012a), "Machine-to-machine communications: Connecting billions of devices", OECD Digital Economy Papers, No. 192, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/5k9gsh2gp043-en>.*

electrónico o terminal de punto de venta. El pago se caracteriza por ser una obligación asumida únicamente en dinero, no pudiendo ser en especie, por la costumbre comercial que impera en Internet. Los *medios de pago* se convierten en el formato por el que se efectúa la contraprestación llamada pago, a través de Internet, puesto que en este medio el dinero físico no puede ser entregado. Se emplean sistemas seguros que permitan al obligado a la contraprestación (satisfacer su obligación dentro del contrato) y al vendedor recibir el pago por la prestación realizada, cualquiera que esta sea. Existen varias clases de medios de pago, donde se incluyen las tarjetas de crédito, tarjetas de débito, dinero electrónico, entre otros. (s.d.)

Anido y Carrero (2001), exponen el diagnóstico sobre la tendencia actual del mundo globalizado y la fiscalidad. Las operaciones de entrega de bienes o servicios adquiridos se han internacionalizado, al punto que se vuelve complicado determinar el lugar del hecho generador del pago del impuesto al valor agregado (IVA) y la base imponible. Además señalan que existen nuevas fuentes que alimentan el contenido en el Derecho Tributario por cuanto el desarrollo del comercio electrónico ha configurado principios impositivos diferentes a los clásicos y éstas se producen por la naturaleza de la actividad económica, mas no por intervención directa de la legislación de los estados.(s.d.)

Armas (2006) afirma el anterior criterio, afirmando que debido al desarrollo del comercio electrónico se necesita dictar normas que regulen de manera holística esta actividad, puesto que la tecnología continúa cambiando y las normas de cada nación estarían enfrentando una situación global. Menciona además, el principio de neutralidad como una constante en las transacciones: dejar sin alteración las condiciones de mercado o no provocar distorsiones en la oferta de bienes o servicios. Importante también redefinir

el concepto de establecimiento permanente para los negocios que operan en plataformas digitales. (s.d.)

Investigaciones concluyen en que los impuestos sobre las ventas son un conductor muy importante en el comercio minorista en línea. Mediante el uso de bases de datos dentro de Estados Unidos de América y su análisis, se demuestra que las ventas son mayores en aquellos estados en los que existe una tarifa más alta de impuesto sobre las ventas en compras a minoristas tradicionales. Si bien es cierto la información analizada en este estudio concluye en un aumento en ventas, los impuestos siguen siendo un criterio a considerar por parte de los consumidores en línea.(Ellison y Ellison, 2006)

Dentro de la perspectiva fiscal de Venezuela, opiniones concluyen que no es conveniente que los impuestos gravados en actividades de comercio electrónico sean específicos para esta actividad. Tampoco al tratar la fiscalidad del comercio electrónico, se puede discriminar la compra tradicional. Sugieren que se le dé un tratamiento diferenciando entre transacción en línea y fuera de línea, diferenciando el tipo de bien a la venta. Además es necesario identificar las partes y las operaciones y la localización de las ventas para definir quién y dónde debe pagar impuestos. Finalmente los autores ven necesario adecuar los principios de tributación relacionados con el comercio tradicional, para su aplicación en el comercio electrónico (Guerrero y Govea, 2006).

Así como el marco normativo es necesario para dar un tratamiento adecuado al comercio electrónico, también es necesario que los gobiernos tengan presencia en los mercados digitales para crear un riesgo y lograr así el cumplimiento voluntario de obligaciones, en este caso, tributarias. El concepto de gobierno electrónico, como una necesidad en la era digital, para establecer un marco referencial transparente. Hablar de gobierno electrónico es referirse a todas las actividades con base en las tecnologías de la información, desarrolladas por un estado para incrementar la eficiencia en la gestión

pública y mejorar los servicios a los ciudadanos (Castoldi, 2002). Dentro de los desafíos de un gobierno electrónico, la Organización Internacional de Telecomunicaciones –ICT por sus siglas en inglés–, se destaca la necesidad de encontrar eficiencia en los procesos de la sociedad de la información al crear estándares globales que regulen a favor de los pueblos, a través de un gobierno electrónico. Uno de esos desafíos sugiere establecer una imposición electrónica para corporaciones multinacionales, así como realizar un intercambio de información internacional entre administraciones tributarias y aduana, para regular estos aspectos (International Telecommunication Union (ITU), 2003).

Dentro del comercio electrónico, se identifican distintas modalidades de negocio, de las cuales podrían derivarse distintos tratamientos impositivos. Hagiú y Wright (2015) identifican a una de ellas, las plataformas multilaterales, que cuentan con dos características principales: permiten interacciones directas entre dos o más participantes diferentes, cada participante está afiliado a la plataforma. Al referirse a interacción directa, se define como la facultad en la que los participantes de una transacción tienen control de los términos en los que se realiza dicha interacción. Y en el caso de la afiliación, se comprende que los participantes de la interacción realizan una inversión que otorga acceso a la interacción con la parte seleccionada; la inversión vista como un costo fijo pagado o como un costo de oportunidad al seleccionar interactuar en la plataforma. Esta modalidad de negocio configura particularidades en el pago de tributos sobre las transacciones comerciales (pp. 5-6).

1.2. El comercio electrónico

La OCDE reconoce que la economía digital ha dado lugar a una serie de nuevos modelos de negocio. Aunque muchos de los modelos tienen similitud en forma con los negocios tradicionales, modernos avances en las TIC han permitido llevar a cabo muchos

tipos de negocio sustancialmente en una mayor escala y que perduren más tiempo de lo que antes era posible. Algunos de estos modelos de negocio pueden complementarse entre sí y en algunos casos dependen entre sí. Los modelos de negocio no son formas perpetuas o métodos exhaustivos. De hecho, al igual que la innovación en la economía digital permite el rápido desarrollo de nuevos modelos de negocio, también puede causar rápidamente que las empresas existentes se conviertan en obsoletas. Los tipos de negocios incluyen al comercio electrónico y sus variedades, tiendas de aplicaciones tecnológicas, publicidad en línea, almacenamiento de información en la nube, plataformas multilaterales, operaciones de alta velocidad y servicios de pago en línea.

El comercio electrónico o *e-commerce*, es definido por el Grupo de Trabajo de la OCDE en Indicadores de la Sociedad de la Información, como:

La compraventa⁵ de bienes o servicios, llevado a cabo mediante redes informáticas a través de métodos diseñado específicamente con el propósito de recibir o colocar pedidos. Los bienes o servicios son ordenados por esos métodos, pero el pago y la entrega final de los bienes o servicios no tienen que llevarse a cabo necesariamente en línea. Una transacción de comercio electrónico puede ser entre empresas, hogares, individuos, gobiernos y otras organizaciones públicas o privadas.

El comercio electrónico puede ser utilizado para facilitar la solicitud de órdenes de bienes o servicios que se entregan a través de canales convencionales (de comercio electrónico indirecto o fuera de línea) o para ordenar y entregar bienes o servicios completamente electrónicos o intangibles (de comercio electrónico directo o fuera de línea). (OCDE, 2015a, p. 55)

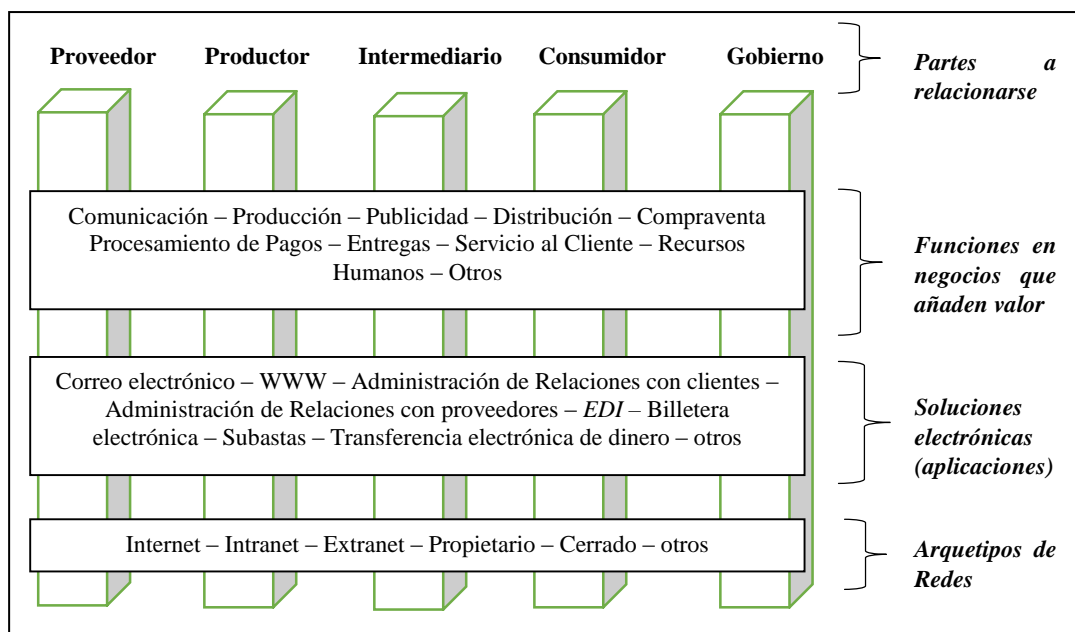
⁵ Tomado de: OECD (2011), OECD Guide to Measuring the Information Society 2011, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264113541-en>

Dentro de una investigación sobre la práctica del comercio electrónico se expuso lo siguiente:

La práctica del comercio electrónico ha estado en existencia, según especialistas, desde 1965 cuando los consumidores ya podían realizar retiros de dinero de un cajero automático y adquirir productos utilizando tarjetas de crédito. A este método le siguió un sistema que cruzó barreras organizacionales y promovió que las empresas intercambien información y conduzcan el comercio de manera electrónica; a estos sistemas se les conocía como sistemas interorganizacionales (entre ellos el *EDI*). Con el internet y la *WWW*, se marca una diferencia entre el comercio electrónico tradicional y el comercio electrónico con base en internet. La definición de comercio electrónico sugerida por Zwass⁶ en el año 1996, sugiere que la mejor manera de conceptualizar y analizar el comercio electrónico es considerando una estructura jerárquica donde hay tres componentes de programación lógica: la infraestructura, los servicios y productos ofertados y la estructura. Cada uno de estos niveles según este autor, provee de maneras de abstracción únicas en las que las jerarquías inferiores apoyan funcionalmente a las superiores. Dentro de las aproximaciones a explicar modelos en el comercio electrónico, hay cuatro niveles básicos que deben existir al explicar el comercio electrónico:

⁶ Tomado de: Zwass, V. (1996) "Electronic commerce: structures and issues". *International Journal of Electronic Commerce*. 1(1), Fall, 3-23

Figura 1. Marco referencial para clasificar perspectiva del comercio electrónico



⁷Elaborado por: Alemayehu Moll - Paul S. Licker

Traducido al español por: el autor

Fuente: *E-Commerce Systems Success: An Attempt to Extend and Respecify the Delone and MaClean Model of IS Success.*

Los modelos de negocio que sustentan los sistemas de comercio electrónico determinan la naturaleza del producto o servicio a ofrecer, los actores o partes relacionadas en las transacciones, y el flujo de ingresos. Las funciones de negocio, soluciones electrónicas y arquetipos de redes se convierten en la estructura jerárquica del modelo del negocio. Por ejemplo, el uso más común y popular del comercio electrónico es el de reemplazar o mejorar los canales tradicionales de mercado mediante la apertura de tiendas en línea o virtuales. Este tipo de comercio electrónico, también se conoce comúnmente como transacción ente negocio y consumidor⁸, consiste en que los negocios ofrecen sus productos y servicios y generar

⁷ (Molla y Licker, 2001b, p. 132)

⁸ *Business to Consumer (B2C)* – como se conoce en inglés esta modalidad de negocio.

ingresos por la venta real de los productos y servicios a sus clientes. En otro modelo de comercio electrónico las empresas atraen a los visitantes de sus sitios web al acoger amplia información de interés para los clientes, y generan sus ingresos de otros negocios que monitorean las preferencias más vistas de los visitantes y anuncian sus productos y servicios en este tipo de sitios web. (Molla y Licker, 2001a, pp. 132–133)

1.2.1. Modelos de Negocio

Dentro del comercio electrónico, existen modelos de negocio en el que las partes a relacionarse en una transacción, determinan el alcance de productos o servicios a ofrecerse, forma de pago, entre otros elementos. La modalidad de interacción entre las partes intervinientes en una transacción, se resumen en la tabla presentada:

Figura 2. Clasificación de Comercio electrónico según partes relacionadas

	GOBIERNO	EMPRESA	CIUDADANO - CONSUMIDOR
	G2G	G2B	G2C
GOBIERNO	Intercambio info coordinada	Información y/o servicios	Información y/o servicios
	B2G	B2B	B2C
EMPRESAS	Información, procesos y oferta servicios	Comercio electrónico	Comercio electrónico
	C2G	C2B	C2C
CIUDADANO - CONSUMIDOR	Solicitudes, requerimientos, impuestos	Ofertas profesionales y laborales	Comercio electrónico

Fuente: (Romero y Mauricio, 2012)
Elaborado por el autor

En uno de sus documentos relacionados con la economía digital y comercio electrónico, la OCDE (2015a) expone modelos de negocio más promovidos en el comercio electrónico:

Modelo B2B –Negocio a negocio– conocido como *Business-to-business* en inglés (B2B). La gran mayoría de transacciones de comercio electrónico se basan en la venta de un bien o servicio desde un negocio a otro. Esta modalidad puede incluir versiones en línea de transacciones tradicionales en las que un mayorista compra bienes en línea, para luego vender a minoristas que a su vez venden a consumidores finales. También comprende

esta modalidad, la provisión de bienes o servicios para dar soporte a otros negocios en áreas como logística, transportación, almacenamiento y distribución, administración de programas informáticos con soporte dado al negocio para monitoreo a consumidores finales, externalización de servicios de soporte en el comercio electrónico (administración de página web, seguridad en línea y soluciones para clientes), administrar servicios de subastas en línea para llevarla a cabo en tiempo real, servicios de administración de contenido de páginas web, entre otros. Estas soluciones electrónicas son posibles encontrar en este modelo. Las partes que intervienen siempre son negocios. Un ejemplo de esta modalidad puede ser una empresa que brinda servicios de desarrollo de software a una empresa que vende partes y piezas de motocicletas en línea.

Modelo B2C –Negocio a consumidor– conocido como *Business-to-consumer* en inglés (B2C). Un modelo que surge como pionero en el comercio electrónico. Un negocio bajo esta modalidad vende bienes o servicios a consumidores cuyas preferencias de consumo no describen necesariamente su giro del negocio. Este modelo no se ajusta a una sola categoría de productos a ofrecer y pueden ser individuos que no tienen una tienda física y venden cualquier producto, así como negocios con presencia física que se dedican a mostrar y vender en línea, o inclusive negocios que usan medios en línea para permitir que el consumidor final adquiera y personalice su pedido. Los bienes y servicios ofertados en esta modalidad, pueden ser tangibles (un libro por ejemplo) o intangibles (un programa informático descargable). La modalidad B2C en algunas transacciones puede disminuir grandemente la cadena de distribución de un bien, omitiendo la intervención de mayoristas, distribuidores, minoristas, y otros intermediarios que tradicionalmente intervenían en la adquisición de un bien físico. Sin embargo, por la desintermediación, se asumen altos costos en publicidad, servicio al cliente y logística. Los costos de la

transacción disminuyen también al ofrecer acceso a la información mayor para los consumidores finales. En general los costos de mantenimiento de un portal virtual son fijos pero menores a los del mantenimiento de una tienda física. Un ejemplo de esta modalidad puede ser un consumidor final comprando una chaqueta de cuero a un negocio que cuenta con una tienda virtual y un local físico; la compra se hace en línea y la entrega se hace en el local físico. Cuando el consumidor final es quien inicia la operación comercial con una empresa, la modalidad adquiere la variante de nombre a *C2B*, en donde el consumidor ofrece a la empresa o negocio (*Consumer-to-business* en inglés).

Modelo C2C –Consumidor a consumidor– conocido como *Consumer-to-consumer* en inglés (C2C). Este tipo de transacciones se han vuelto cada vez más comunes. Los negocios asociados a este modelo se convierten en intermediarios, y ayudan a los consumidores finales a vender o alquilar sus bienes a través de la publicación de información de su producto en un portal web y trayendo facilidad en dicha transacción. En estas transacciones los negocios tienen la potestad de cobrar o no, por los servicios de intermediación. La forma en que se desarrollan estos negocios pueden ser a través de: subastas en línea, compartir archivos digitales entre usuarios, portales web de avisos clasificados que proveen de un mercado en línea que permite la negociación entre un vendedor y un comprador. Un ejemplo de esta modalidad puede ser el portal web conocido como eBay.com; en el que compradores y vendedores hacen comercio en una plataforma digital.

Modelos G2G-G2B-B2G-G2C-C2G: en estos modelos, el participante en común es el gobierno local. Esto hace que las transacciones tengan un fin específico, el cual es contribuir a la labor reguladora del estado:

- *G2G (Government-to-Government)* es la interacción que ocurre entre gobiernos centrales donde usualmente existe intercambio de información clasificada, relevante al vínculo inter-estatal.
- *G2B (Government-to-Business)* es la interacción generada por la parte de gobierno, hacia organizaciones en forma electrónica, para brindar información y servicios.
- *C2G (Consumer-to-Government)* se refiere a la interacción en línea donde la retroalimentación se da al gobierno a través de, requerimientos, peticiones, solicitudes, entre otras, por parte de consumidores o la ciudadanía en general.
- *B2G (Business-to-Government)* es el tipo de interacción en línea donde la retroalimentación se da desde los negocios a organizaciones gubernamentales y no gubernamentales; inclusive mediante la oferta de servicios para el gobierno o a terceros, pero bajo la regulación gubernamental.
- *G2C (Government-to-Consumer)*: es el tipo de interacción en línea a través del cual el gobierno ofrece transacciones nacionales, tales como servicios de gobierno local, información del gobierno nacional e información de impuestos. (Romero y Mauricio, 2012)

1.2.2. Servicios de Pago

Bajo el marco referencial de comercio electrónico revisado en el cuadro 1, en la descripción de elementos en el comercio electrónico, la modalidad de pago es una de las funciones que añaden valor al esquema. Dentro de los desafíos en la economía digital, el pago de las transacciones electrónicas requieren que el consumidor proporcione una cierta cantidad de información financiera, como por ejemplo la cuenta bancaria o tarjeta

de crédito, a un proveedor, lo que requiere un alto grado de confianza que no siempre está presente en el caso de un vendedor desconocido, especialmente para transacciones en modelos C2C. Los proveedores de servicios de pago en línea se encargan de proporcionar una manera segura para permitir pagos en línea sin necesidad de que las partes en la transacción se compartan información financiera alguna entre ellos. Un proveedor de servicios de pago actúa como intermediario (normalmente mediante un programa informático en línea de servicio) entre compradores y vendedores en línea, y acepta pagos de los compradores a través de una variedad de métodos de pago, incluyendo pagos con tarjeta de crédito, transferencias electrónicas bancarias o débito directo de cuenta; el procesamiento de los pagos para finalmente depositar los fondos en la cuenta del vendedor. Los sistemas de pago electrónicos ofrecen una serie de beneficios para los usuarios, tales como (i) la protección contra el fraude, ya que el vendedor y el comprador no intercambian información sensible; (ii) entrega más rápida de pago en comparación con los métodos tradicionales de pago; y (iii) en muchos casos, la capacidad de realizar transacciones en múltiples tipos de cambio (monedas de otros países). Los proveedores de servicios de pago suelen cobrar una tarifa por cada transacción completa, que puede ser un cargo fijo o un porcentaje del valor de la transacción, aunque algunos proveedores de servicios de pago también cobran cuotas mensuales o costos adicionales para determinados servicios extra. Dentro de las opciones de servicios de pago electrónico en línea, encontramos las siguientes:

- Soluciones de pago en efectivo, en el que un cliente compra en línea y paga en efectivo con un código de barras o código de pago en tiendas o agencias afiliadas, que ofrece una manera para que los clientes no están dispuestos a utilizar otros métodos de pago en línea para realizar compras en línea de una manera segura.

Billeteras electrónicas, que se recargan previamente con crédito y se pueden utilizar para realizar compras en línea como una alternativa al uso de una tarjeta de crédito. Estos se utilizan a menudo para micro pagos porque el uso de una tarjeta de crédito para pequeños pagos frecuentes incurre en un costo de deuda (intereses).

- Las soluciones de pago móvil, que abarcan todos los tipos de tecnologías que permiten el pago mediante un teléfono móvil o inteligente, incluyendo entre otros, el procesamiento de tarjetas de crédito en el teléfono móvil utilizando lectores de tarjetas conectados a teléfonos inteligentes, pagos desde aplicaciones electrónicas de productos intangibles y soluciones de comunicaciones de proximidad que utilizan la tecnología inalámbrica de corto alcance.(OCDE, 2015a, p. 57)

Este servicio es también considerado como una modalidad de negocio dentro del comercio electrónico.

1.2.3. Tiendas virtuales de aplicaciones o *App stores*

El crecimiento del acceso a Internet a través de teléfonos inteligentes y tabletas ha provocado un aumento en la frecuencia de uso de los servicios en línea y el desarrollo de las tiendas de aplicaciones, un tipo de plataforma de distribución digital para el software, a menudo proporcionado como un componente de un sistema operativo. Las tiendas de aplicaciones toman la forma de plataformas centrales minoristas, accesible a través de los dispositivos móviles del consumidor, a través del cual el consumidor puede navegar, ver información y comentarios, comprar y descargar e instalar automáticamente la aplicación en su dispositivo. Las tiendas de aplicaciones suelen incluir dos aplicaciones desarrolladas por la empresa que opera la tienda de aplicaciones (por lo general, un desarrollador de sistema operativo, fabricante del dispositivo, o proveedor de la red de

telecomunicaciones), o por un desarrollador de terceros. Las aplicaciones se pueden descargar de forma gratuita o por una tarifa. La tendencia apunta a que las aplicaciones sean gratuitas; se proporciona la funcionalidad básica de forma gratuita, pero los clientes pueden pagar por el contenido o las características adicionales. Una tienda de aplicaciones normalmente contará con aplicaciones producidas por los desarrolladores en varios países. Además, mientras que muchas tiendas de aplicaciones están dirigidas a clientes particulares en mercados geográficos, las aplicaciones son a menudo interrelacionadas en múltiples tiendas de aplicaciones dirigidas a múltiples regiones geográficas. Los ingresos totales de las *App stores* global alcanzaron los USD 26 mil millones en 2013. (OECD, 2015, Capítulo 4 – La economía digital – modelos de negocio nuevos y sus características) La modalidad de negocio de las tiendas de aplicaciones está presente mayormente en los dispositivos móviles inteligentes que a diario los individuos utilizan, por lo que contar con un dispositivo es parte de la experiencia en interactuar en esta modalidad.

1.2.4. Publicidad en línea

La publicidad en línea utiliza la Internet como un medio para colocar y enviar mensajes de marketing a los consumidores, y posee ventajas sobre la publicidad tradicional. Por ejemplo, muchas empresas publicitarias en la Internet han desarrollado maneras en las que sus clientes pueden monitorear la efectividad de los anuncios y cómo los individuos interactúan con sus marcas, aprendiendo de su comportamiento para conocer los intereses de cada uno. Una de las formas más comunes de publicidad en línea es la presencia de la marca en los resultados de los motores de búsqueda accedidos para consultar un tópico en particular (un motor de búsqueda por ejemplo: Yahoo.com). Los actores en el desarrollo de la publicidad en línea son varios; publicadores web, publicistas de

contenido, publicistas intermediarios en redes, entre otros. En este modelo de negocio, los publicadores de contenido están dispuestos a ofrecer servicios gratuitos o subsidiados a los consumidores para poder asegurar una audiencia lo suficientemente grande para atraer a los publicistas. Hacer esto implica el procesamiento de grandes cantidades de datos para lograr así que la publicidad sea dirigida a segmentos perfilados por las preferencias de consumidores. Entre las novedades de este tipo de publicidad también encontramos el cálculo del costo del servicio de la publicidad en línea, como por ejemplo el costo por millar (se paga por cada mil veces que se despliegue una misma publicidad a los usuarios), costo por clics (se paga por cada vez que los usuarios de la red dan clics con el ratón del computador en una publicidad), y costo por acción (cuando una acción en específico es realizada por el usuario expuesto a la publicidad).(OCDE, 2015a, p. 59)

1.2.5. Servicios en la Nube

Los servicios en la nube (conocidos también como *Cloud computing*), es la provisión de servicios informáticos estándar, personalizables, de alta demanda, y en línea; pueden ir desde almacenamiento de archivos digitales, programas informáticos, manejo de bases de datos, utilizando recursos físicos y virtuales. Los recursos a los que tienen acceso los usuarios en la nube, no se almacenan en un solo computador, por lo contrario, están almacenadas en redes de computadoras a las que solo acceden quienes cuentan con autorización a la nube. Este sistema es a prueba de fallas de acceso y funciona por medio del internet, y brinda una estructura de TIC personalizada.(OCDE, 2015a, p. 60)

1.2.6. Modelo de negocio Multilateral o Plataforma Multilateral

El modelo de negocio multilateral es aquel que se basa en un mercado en el que varios grupos distintos de personas interactúan a través de un intermediario o plataforma, y las decisiones de cada grupo de personas afectan a los resultados de los otros grupos de personas a través de una externalidad positiva o negativa. Los precios de adhesión que los miembros de cada grupo pagan, reflejan los efectos de estas externalidades. Si las actividades de un lado crean una externalidad positiva para otro lado (por ejemplo más clics de los usuarios en los enlaces patrocinados por anunciantes), entonces los precios en ese otro lado tienden a aumentar. Un ejemplo de un modelo de negocio multilateral que involucra externalidades positivas para diferentes lados del mercado, es un sistema de pago con tarjeta, que sería más apreciado para los comerciantes si es que más consumidores utilizan la tarjeta, y sería más apreciado para los consumidores si más comerciantes aceptan la tarjeta. Del mismo modo, un sistema operativo es más valioso para los usuarios finales si más desarrolladores diseñan programas informáticos para este; más valioso para los desarrolladores de programas informáticos, si más compradores potenciales de programas informáticos utilizan el sistema operativo. Una externalidad negativa de un lado para otro lado (por ejemplo, muestras de carteles publicitarios intrusivos y poco atractivos) puede ser compensada por un menor precio, incluso sin costo alguno o como un premio para los usuarios de la plataforma. Hay dos características del modelo de plataformas multilaterales, que se desarrolla en la economía digital, que se destacan:

- Flexibilidad: La naturaleza de la información digital e infraestructura del internet incrementa la facilidad de diseñar e implementar el modelo de plataformas multilaterales. Los recursos que se usan en esta modalidad, pueden ser almacenados en el tiempo para crear valor mucho después de su

creación. Por eso la información digital es un activo para este modelo de negocio, que se vale de los archivos de datos para ser adaptados a la tecnología del momento para interpretar la demanda de los consumidores.

- Alcance: La naturaleza del modelo dentro de la economía digital, hace que sea mucho más fácil ubicar distintos frentes del modelo de negocio, en distintos países a la vez. Pensar en recursos que se disponen para recolectar información cerca a los usuarios están en un lugar geográfico, pero la infraestructura necesaria para vender esta misma información recolectada se localiza en un lugar diferente la primero mencionado.(OCDE, 2015a, p. 71)

1.3. Elementos clave en el comercio electrónico

Muchas características muy marcadas en el comercio electrónico son relevantes si se miran desde una perspectiva tributaria, conforme la OCDE expone en uno de sus estudios:

- Movilidad: en relación a los intangibles que son fundamentales en la economía digital, usuarios y funciones de negocios como consecuencia de la cada vez menor necesidad de contar con personal que haga ciertas funciones.
- Confianza en la información, incluyendo las bases masivas de datos.
- Efectos de uso de la red, donde hay participación, integración y sinergia.
- Uso de modelos de negocio multilaterales en los que dos partes relacionadas pudiesen estar en diferentes jurisdicciones.
- Tendencia hacia el monopolio u oligopolio, según los efectos del uso de la red.
- Volatilidad debido a las cada vez menores barreras que facilitan una penetración y evolución de la tecnología.

La información sobre la cual se levantan sistemas de preferencias de consumidores, es recolectada y entregada por los mismos usuarios de las redes e internet, recolectada por observación de comportamiento de usuarios, o inferida en base a combinaciones con otro tipo de información.(OCDE, 2015a, p. 64)

1.4. Lineamientos para el control tributario del comercio electrónico

En octubre de 1998, la OCDE a través de varios gobiernos del mundo, buscaron adaptar las reglas de impuestos al ámbito del comercio electrónico, mediante un marco impositivo revisado. En Ottawa, Canadá, se realizó una convención con países miembros de la OCDE para tratar el impacto del comercio electrónico. En este contexto, se presentó un reporte preparado por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE –conocido como CFA por sus siglas en inglés–expuesto a los ministros de la misma organización. Dentro de este reporte se establecieron importantes conclusiones al respecto de los impuestos y el comercio electrónico, citados a continuación:

[...] El Comité de Asuntos fiscales reconoce que las tecnologías involucradas en el comercio electrónico ofrecen a las autoridades tributarias la oportunidad de mejorar los servicios a sus contribuyentes, y sus miembros están comprometidos a explorar a profundidad estas oportunidades.

Los principios tributarios que rigen a los gobiernos en relación al comercio habitual, deberán también guiarlos en relación al comercio electrónico. El CFA asevera que en estos momentos de desarrollo en el ambiente de la tecnología y el comercio electrónico, los principios tributarios pueden adaptarse a este ambiente. El presente reporte no

busca imponer nuevas medidas administrativas o legislativas, ni tampoco cambios en las medidas actuales, relacionadas con el comercio electrónico. [...] Posteriormente, como resultado de esta convención, el CFA aprobó en el año 2001 un documento llamado “Lineamientos en la definición de los lugares de consumo en el marco del comercio electrónico”. En el año 2003, el mismo organismo aprueba el documento llamado *Guía de Impuestos al consumo*. Para el año 2004, habiéndose acoplado estos dos documentos anteriores, se emite una publicación del CFA, llamada *La aplicación de los impuestos al consumo en el Comercio Internacional de servicios e intangibles*. El final de este camino trajo para el año 2006, una publicación de la CFA llamada *Lineamientos para aplicación del IVA en transacciones de comercio internacional*. En esta última publicación donde se toca el tema del comercio electrónico, se establecen dos principios aceptados por los países miembros de la OCDE:

- Para efectos de los impuestos sobre el consumo, de los servicios y los activos intangibles comercializados internacionalmente, deberán ser gravados de acuerdo a las reglas de la jurisdicción de consumo respectiva;
- La carga de impuesto al valor agregado, no debe recaer sobre las empresas sujetas a imposición, salvo disposición expresa en la legislación del país en cuestión.

Para Mayo de 2002, la Unión Europea reforma los parámetros que determinan la base imponible de los servicios que gravan impuesto al valor agregado (VAT, por sus siglas en inglés). Particularmente,

los servicios que son proporcionados por empresas que no pertenecen a la Unión Europea, hacia individuos particulares u otras personas como organizaciones gubernamentales. Este esquema es para no residentes en la unión de países, y que presten servicios de intangibles, programas informáticos a la venta u otros servicios en línea. El esquema pide que los prestadores de servicio se registren en alguno de los países de la Unión Europea, y así se pueda garantizar la acción de cobro por parte de las administraciones tributarias respectivas. El presente reporte no busca imponer nuevas medidas administrativas o legislativas, ni tampoco cambios en las medidas actuales, relacionadas con el comercio electrónico. [...] (OCDE, 2002)

1.4.1. Propuestas de adaptación de tributación al comercio electrónico

Se han dado ya diferentes aproximaciones para regular el aspecto tributario en el comercio electrónico. Partiendo de un principio propuesto en la convención OCDE en Canadá, las aproximaciones deben garantizar neutralidad en las operaciones de comercio electrónico sin perjudicar o beneficiarle. Según los distintos problemas planteados, Calvo Vérez agrupa tres aproximaciones importantes que en distintos países se han promovido. La primera consiste en que cada territorio autorregule este tema dando competencia abierta en las cuestiones fiscales para así dar paso al diseño de un nuevo marco tributario necesario en esta nueva modalidad. Estados Unidos fue uno de los países que promovió esta perspectiva. La segunda aproximación se basa en gravar un impuesto específico a la actividad sustentando el uso de recursos de red para navegar y adquirir bienes o servicios. Esta aproximación conocida como *bit-tax* cuya base imponible se

calculaba mediante el número de *bits* – unidades binarias de impulso informático- utilizados en las transacciones, apuntando a que este control de recurso usado en la red, sea tarea de control de una entidad supranacional que monitoree su uso. Esta segunda aproximación nada tenía que ver con el valor de las transacciones comerciales y se volvió caduca ya que las nuevas tecnologías, permiten la compresión de datos utilizados. Asimismo, el cálculo del impuesto mostraba un enfoque limitado, saliendo un poco del principio de neutralidad. Una tercera aproximación aparece, en la que se plantea la supresión de todo tipo de impuesto gravado en el comercio electrónico, dando paso a que el internet sea un espacio libre de impuestos. Este último, no fue tampoco acogido por cuanto daba un paso atrás en la evidente aceleración del comercio electrónico, y la brecha que existe para regular un entorno que seguiría siendo utilizado inclusive para reemplazar los medios tradicionales de comercio. (Calvo, 2009, pp. 18–20)

1.5. Regulación del comercio electrónico desde perspectiva Ecuatoriana

Dentro de la legislación vigente en Ecuador, El Código Tributario establece que «la obligación tributaria nace cuando se realiza el presupuesto establecido por la Ley para configurar el tributo» (C. D. L. Y. C. D. C. N. DEL ECUADOR, 2009). La legislación vigente ecuatoriana configura los distintos tributos que existen, y citando uno de ellos que proviene desde la identificación de un concepto: la renta (o los ingresos). Salvo excepciones tipificadas en la normativa vigente, la renta percibida por un sujeto pasivo, es objeto de imposición. En vista de aquello, el comercio electrónico, al ser considerada una actividad que genera rentas para quien la ejerce, sería objeto de imposición por su naturaleza. Sin embargo, por ser una actividad con medios no tradicionales y no necesariamente una transacción con la presencia de las partes involucradas, pudiesen existir dificultades al identificar los impuestos objeto de las transacciones, quién es el

sujeto pasivo, en qué país se realiza la transacción, entre otros aspectos. El no definir los puntos antes mencionados, podría provocar el acto de la evasión tributaria.

Adicionalmente, existe también una particularidad en el comercio electrónico en relación al IVA –un impuesto al consumo– y es que grava sobre la transferencia de un bien, donde identificamos a dos actores: el comprador que lo paga según la tarifa vigente en el sitio de donde proviene el bien, y el vendedor que lo percibe y paga al fisco. Definir también el lugar donde se paga este impuesto al consumo, constituye ese presupuesto definido (hecho generador) que surge al momento de celebrar una transacción comercial, porque de no hacerlo, se abre una brecha de evasión.

Además de la normativa que regula la recaudación de impuestos, existe también dentro de los cuerpos legales que están relacionadas con el comercio electrónico, la LEY DE COMERCIO ELECTRONICO, FIRMAS ELECTRONICAS Y MENSAJES DE DATOS, la cual menciona que el organismo encargado de promoción y difusión de servicios electrónicos, incluido el comercio electrónico, es el COMEXI; se cambia este organismo en el Suplemento del Registro Oficial No. 351 de 29 de diciembre de 2010 a través de la publicación del CÓDIGO ORGÁNICO DE LA PRODUCCIÓN, COMERCIO E INVERSIONES. Se designa COMEXI como el organismo que asume esta tarea, y se encuentra bajo el Ministerio de la Producción. Esta normativa permite interpretar las transacciones comerciales electrónicas y todos sus componentes derivados, al momento de conocer qué debe considerarse cuando en el Ecuador, se celebra una transacción de manera electrónica (C. N. DE ECUADOR, 2002). Considerar la configuración del marco jurídico permite identificar las particularidades que pueden poner a prueba el desarrollo del comercio electrónico sin evadir las disposiciones legales en Ecuador. La Ley de Comercio Electrónico en Ecuador, establece los mecanismos para

asegurar las transacciones de comercio electrónico, pero también define los servicios electrónicos y la contratación electrónica, en su título III artículos 44-47 (C. N. DE ECUADOR, 2002):

Art. 44.- Cumplimiento de formalidades.- Cualquier actividad, transacción mercantil, financiera o de servicios, que se realice con mensajes de datos, a través de redes electrónicas, se someterá a los requisitos y solemnidades establecidos en la ley que las rijan, en todo lo que fuere aplicable, y tendrá el mismo valor y los mismos efectos jurídicos que los señalados en dicha ley.

Capítulo II

DE LA CONTRATACIÓN ELECTRÓNICA Y TELEMÁTICA.

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

Art. 46.- Perfeccionamiento y aceptación de los contratos electrónicos.- 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. La recepción, confirmación de recepción, o apertura del mensaje de datos, no implica aceptación del contrato electrónico, salvo acuerdo de las partes.

Art. 47.- Jurisdicción.- En caso de controversias las partes se someterán a la jurisdicción estipulada en el contrato; a falta de ésta, se sujetarán a las normas previstas por el Código de Procedimiento Civil Ecuatoriano y esta ley, siempre que no se trate de un contrato sometido a la Ley Orgánica de Defensa del Consumidor, en cuyo caso se determinará como domicilio el del

consumidor o usuario. Para la identificación de la procedencia de un mensaje de datos, se utilizarán los medios tecnológicos disponibles, y se aplicarán las disposiciones señaladas en esta ley y demás normas legales aplicables.

Cuando las partes pacten someter las controversias a un procedimiento arbitral, en la formalización del convenio de arbitraje como en su aplicación, podrán emplearse medios telemáticos y electrónicos, siempre que ello no sea incompatible con las normas reguladoras del arbitraje.

El cuerpo legal menciona por lo tanto que toda transacción mercantil se registrará bajo las leyes pertinentes. Al identificar una transacción comercial, se identifica que existe un impuesto gravado sobre la misma, que en nuestro país es el IVA. Partiendo de allí, se podría aseverar que hay un control implícito en esta actividad dentro del Ecuador.

Toda transacción comercial realizada, de acuerdo a la normativa tributaria actual ecuatoriana, debe estar debidamente sustentada mediante un comprobante de venta vigente al momento de su emisión. En el medio electrónico se ha diseñado, así como hay medios de pago donde el dinero físico no circula, un sustento electrónico para una transacción comercial: *la factura electrónica*. Dicho término está contemplado de la Ley de Comercio electrónico en la disposición general novena, que identifica a la factura electrónica como un 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 (C. N. DE ECUADOR, 2002). En Ecuador, esta modalidad se encuentra en vigencia mediante la resolución NAC-DGERCGC12-00105, Registro Oficial 666 del 21 de marzo 2012, donde se expide las

normas para el nuevo esquema de emisión de comprobantes de venta, retención y documentos complementarios mediante mensajes de datos. Además mediante resolución NAC-DGRCGC14-00788, Registro Oficial 351 de 9 de octubre de 2014, se expide las normas para la transmisión electrónica de información de comprobantes de venta, retención y documentos complementarios a la Administración Tributaria. Establecer el esquema y la forma de envío de información cierra el ciclo en el que se cumple con la formalidad de emisión de facturas aplicable al entorno del comercio electrónico. Esto último mencionado, debe señalarse por cuanto la modalidad de emisión de comprobantes para sustentar una transacción comercial al momento es la tradicional (documentos físicos) pero se está caminando a una emisión total por medio electrónico. Con esta particularidad, se puede vislumbrar un insumo elemental para la administración tributaria, en su tarea de controlar la evasión. Además, permite documentar el importe pagado en una transacción por concepto de impuesto y conocer en tiempo real si acaso un contribuyente está ocultando información. La obligatoriedad de emitir comprobantes electrónicos (en proceso hasta el año 2015) cerrará aún más la brecha de evasión, pues todo importe pagado en una transacción comercial por concepto de IVA, deberá reportarse por vía electrónica a la administración tributaria.

Importante de mencionar también, la normativa vigente en el Ecuador, que comprende el régimen tributario, productivo, del comercio electrónico y aspectos relacionados con el comercio electrónico. Cada cuerpo legal tiene su espíritu, y fue creado para un fin. Para poder conocer el compendio de argumentos legales que a la vez se convierten en un mecanismo de control, en la evasión fiscal electrónica, se necesita hacer un barrido en los documentos para conocer con qué se cuenta al momento. Puntualmente, en referencia a la normativa relacionada con los impuestos al consumo (IVA), su naturaleza y sobre qué transacciones están gravados, y qué documentos

referentes pueden servir para determinar un tratamiento fiscal en el comercio electrónico. Como alcance de esto, se menciona que la OCDE (2002), desde el año 1998 ha venido trabajando en un documento que resume el tratamiento de la tributación fiscal en el comercio electrónico, donde se estableció que el comercio tradicional y electrónico no deben ser tratados de manera distinta y se establecieron los siguientes principios:

- Neutralidad – la tributación fiscal debería tratar de ser neutral y equitativa entre las formas del comercio electrónico y entre éste y el comercio convencional, evitando así la doble imposición o la no tributación involuntaria.
- Eficiencia – se deberían reducir al máximo los costos de cumplimiento para las empresas y para la administración.
- Certeza y simplicidad – las reglas fiscales deberían ser claras y fáciles de entender, de forma que los sujetos pasivos conozcan su situación.
- Efectividad y justicia – la tributación fiscal deberá producir la cantidad correcta de impuestos en el momento adecuado, reduciendo al mínimo las posibilidades de evasión y de evitación.
- Flexibilidad – los sistemas tributarios deberían ser flexibles y dinámicos para asegurar su evolución paralela a los avances tecnológicos y comerciales.

Con este marco tributario definido en Ottawa, se puede identificar que las particularidades del IVA en las transacciones de comercio electrónico no tienen distinción y que a pesar de cambiar el medio en que se hace la transacción, no cambia la esencia objeto de tributo.

Proyectar los mecanismos de otros países, relacionándolos al marco contextual que tiene Ecuador, podrían ser o no aplicables. Por ello, se debe conocer el ente que regula este ámbito del comercio electrónico en Ecuador, mismo que tendría funciones particulares. Para sugerir cambios en los mecanismos, se debería recorrer cada situación actual de los países consultados, a través de sus procesos y de su legislación. En la economía estadounidense, hay aún debates por definir el lugar de imposición del impuesto al valor agregado, y la definición de la tarifa aplicada, así como el agente de percepción de impuestos (Yong Jin, 2003).

1.6. Aspectos importantes del comercio electrónico en Latinoamérica

Entre los líderes en el comercio electrónico de la región se encuentra Brasil. En el año 2013 se estimó el tamaño del mercado de comercio electrónico en 19,700 millones de dólares (AméricaEconomía Intelligence -VISA, 2014). La idea de un gobierno electrónico, donde exista un marco de pleno derecho y cumplimiento de obligaciones, hace que existan muchas precisiones necesarias para control del comercio electrónico.

El marco legal actual en Brasil citado a continuación, recoge algunos aspectos a regular dentro del marco del Gobierno electrónico (Castoldi, 2002):

- Proyecto de Ley sobre el Documento electrónico
- Proyecto de Ley sobre Delitos Informáticos contra el Sector Privado
- Ley 9983 del 14/07/2000 sobre Delitos Informáticos Contra la Administración Pública
- Decreto del 21/10/2000 SOBRE EL Comité Ejecutivo del Gobierno Electrónico

- Decreto 3587 del 05/09/2000 sobre Infraestructura de la Llave Pública (PKI-GOV)
- Decreto 3585 del 05/09/2000 sobre Política de Seguridad de la Información
- Decreto del 03/04/2000 sobre el Grupo de Trabajo de TI
- Portaria 47 del 03/08/2000 sobre el Grupo de Trabajo de Comercio Electrónico

En Chile, también se han dado algunos importantes conceptos del marco legal necesario para el desarrollo del comercio electrónico, que se cita a continuación:

- **[...] Valor jurídico de los actos y contratos celebrados vía electrónica y de los documentos Electrónicos** - A nivel Internacional y desde el punto de vista del interés fiscal uno de los aspectos fundamentales es la identificación de los contribuyentes y donde están ubicados. Desde el punto de vista de la Fiscalización y Gestión Tributaria, es en este punto donde existe una falencia respecto a la validez jurídica o garantía de fiabilidad de identificación de los contribuyentes que intervienen en una operación en la RED, ya que no hay un ente institucional responsable a nivel mundial. Soluciones técnicas que se plantean en el ámbito internacional son: Firma Electrónica y Certificado Electrónico.
- **Protección de los Consumidores** - Es necesario generar confianza a los consumidores ante la falta de definiciones y lagunas existentes en el marco legal y la extraterritorialidad de este tipo de comercio [...]
- **Ley de Firma Electrónica y Certificado Digital** - El Servicio de Impuesto Internos (SII) es quien previamente acredita a las Empresas

Privadas Prestadoras de Servicios de Certificación si cumplen los requisitos respectivos, otorgando validez legal a la firma digital en el ámbito tributario. Han aumentado los niveles de confiabilidad de las transacciones y se ha dado un impulso clave para el desarrollo del comercio electrónico en el país. Para otros efectos, que no sea el tributario, la Subsecretaría de Economía es el organismo certificador de las empresas que están facultadas para ser Empresas Privadas Prestadoras de Servicios de Certificación

- **Ley sobre Propiedad Intelectual en Chile** - La ley protege los derechos que, por el solo hecho de la creación de la obra, adquieren los autores de obras de la inteligencia en los dominios literarios, artísticos y científicos, cualquiera que sea su forma de expresión y los derechos conexos que ella determina. El derecho de autor comprende los derechos patrimonial y moral, que protegen el aprovechamiento, la paternidad y la integridad de la obra. Ampara los derechos de todos los autores chilenos y de los extranjeros domiciliados en Chile y sanciona con la pena de presidio o reclusión en su grado mínimo aumentándose en un grado en caso de reincidencia, a quienes cometen delito contra la propiedad intelectual en cualquiera de sus formas. Se incluyen o permite regular aquellos aspectos específicos de esta materia en las transacciones electrónicas. Esta ley, conjuntamente con el Código Tributario, sanciona a quienes ejercen el comercio en forma clandestina o sin cumplir las exigencias legales, ha permitido concretar la sanción de ilícitos relacionados con la copia, piratería o falsificación en el ámbito de las nuevas tecnologías, como el caso de la copia ilegal de programas computacionales y reproducción ilegal de CD y DVD, entre otros, ejercido el comercio en forma clandestina (Escobar, 2008).

Desde el año 2007, se han desarrollado actividades de desarrollo del comercio electrónico entre empresarios, a través de un espacio llamado *Congreso Latinoamericano de Comercio Electrónico LATAM*⁹. Iniciativa del Instituto Latinoamericano de Comercio Electrónico (ILCE), se realiza una vez al año en forma itinerante en diferentes países de Latinoamérica, siendo el evento de la región más importante relacionada con los negocios por Internet y la economía digital. El congreso es un lugar dedicado a la difusión, promoción y reflexión, desarrollado cada año, en un espacio de dos días. Se desarrollan criterios al respecto del impacto del Internet y todas las tecnologías relacionadas con la optimización de relaciones formales, empresariales e informales.

El portal web del ILCE, detalla un poco la reseña del evento realizado y describe algunos datos interesantes:

Antecedentes: En noviembre de 2007 se realizó el Primer Congreso Latinoamericano de Comercio Electrónico, *E-commerce Latam 2007*, en Buenos Aires organizado por el Instituto Latinoamericano de Comercio Electrónico y la Cámara Argentina de Comercio Electrónico (CACE). En dicho evento participaron importantes empresas de comercio electrónico (locales e internacionales) así como las principales Cámaras de Comercio Electrónico e instituciones relacionadas de la región. El objetivo fue ser un espacio de difusión, promoción y reflexión sobre el impacto e importancia que han tenido Internet y las nuevas tecnologías en las personas y empresas de Latinoamérica. Durante la realización del evento, México, Brasil, Colombia, Venezuela, Ecuador y Chile, acordaron promover la “Red Latinoamericana de Comercio Electrónico” a través del ILCE con iniciativas comunes de impacto regional. Los representantes de cada institución

⁹ LATAM: Latinoamérica

oficializaron el acuerdo firmando un Memorando de Entendimiento en el cual se daba por inicio una etapa de acercamiento y colaboración entre nuestras instituciones. En este contexto, en noviembre de 2008 se realizó el Segundo Congreso Latinoamericano de Comercio Electrónico *eCommerceLatam 2008* en las dependencias del World Trade Center del Distrito Federal de México. Este evento fue organizado por la Asociación Mexicana de Internet (AMIPCI) y el Instituto Latinoamericano de Comercio Electrónico (ILCE). Las actividades de cada *eCommerce LATAM* se enmarcan en un ambiente propicio para la generación de redes – networking entre los diferentes actores participantes tanto públicos como privados, facilitando el intercambio de ideas para el desarrollo de la economía digital tanto interna como regional, cubriendo numerosos temas de interés”(Instituto Latinoamericano de Comercio Electrónico ILCE, 2012).

1.7. Erosión de base imponible y traslado de beneficios - *Base erosion & Profit shifting (BEPS)*

Las BEPS son estrategias que están siendo analizadas por los países de la OCDE, y han sido motivo de instaurar planes en contra de su insemnación en el comercio electrónico y tradicional. Su principal enfoque es concientizar a los gobiernos en que las empresas multinacionales buscarán reducir su comportamiento ético fiscal mediante el movimiento de sus rentas a países con tarifa impositiva menor o nula. Este proyecto está siendo respaldado por el grupo G20 y G8.

Las BEPS representan la erosión de la base imponible sobre la que se tributa y el desplazamiento de beneficios a otros sitios. Es un problema global que requiere soluciones globales. Las BEPS hacen alusión a las estrategias de planificación tributaria en las que se aprovechan las lagunas y desajustes en las normas tributarias para cambiar

artificialmente la ubicación de los ingresos percibidos a lugares donde se paga poco o nada de impuestos, donde hay poca o ninguna actividad económica. Esto resulta en el pago mínimo o nulo de impuestos por parte de las corporaciones. Las BEPS son de gran importancia para los países en desarrollo debido a su fuerte dependencia de los impuestos sobre la renta de las empresas, en particular de las empresas multinacionales.

En un mundo cada vez más interconectado, las leyes fiscales nacionales no siempre han seguido el ritmo de las corporaciones globales, así como el aumento de la economía digital, dejando huecos que pueden ser explotadas para generar la doble no-imposición. Esto pone a la luz la equidad y la integridad de los sistemas tributarios.

Quince acciones específicas se están desarrollando en el marco de la / G20 BEPS Proyecto OCDE para equipar a los gobiernos con los instrumentos nacionales e internacionales necesarias para hacer frente a este desafío. El primer conjunto de medidas e informes fueron puestos en libertad en septiembre de 2014. En combinación con el trabajo a realizar en el año 2015, van a dar a los países las herramientas que necesitan para asegurar que los beneficios se graven en donde se realizan las actividades económicas que generan las ganancias y donde se crea valor, mientras que al mismo tiempo que dan una mayor seguridad empresarial al reducir las disputas sobre la aplicación de las normas fiscales internacionales, y la estandarización de los requisitos. Estas 15 acciones serán puestas en cronograma de trabajo, empezaron en el 2014 y culminarán del todo en el 2015. De todas las acciones, el denominador común es que se busca transparentar las tarifas gravadas sobre las transacciones comerciales. Ya se han empezado reuniones de trabajo y avances en las acciones que serán remitidas para estandarizar esta situación en todos los países. Algunos de los temas tratados en comisiones divididas dentro de esta iniciativa general son: Planificación Fiscal Agresiva, Los Precios De Transferencia, Tratados Tributarios, Política Tributaria y Estadísticas,

Fiscalidad y desarrollo, Cumplimiento Tributario. Las 15 acciones del plan de acción BEPS, son las siguientes:

- Acción 1: Desafío fiscales en la economía digital
- Acción 2: Coordinación en las diferencias en el tratamiento fiscal de los instrumentos, las entidades, y las transferencias entre dos o más países.
- Acción 3: Corporación extranjera bajo control
- Acción 4: Deducibilidad de los intereses y otras obligaciones financieras
- Acción 5: Prácticas nocivas tributarias
- Acción 6: Abuso en el uso de convenios
- Acción 7: Eludir de manera virtual el estatus de establecimiento permanente
- Acción 8: Precios de transferencia sobre intangibles
- Acción 9: Precios de transferencia para riesgos y capital
- Acción 10: Precios de transferencia para otras transacciones de alto riesgo
- Acción 11: Procesamiento de información en los casos BEPS y acciones que conllevan a esto
- Acción 12: Divulgación de acuerdos de planificación tributaria agresiva
- Acción 13: Documentación en precios de transferencia
- Acción 14: La efectividad en los mecanismo de resolución en disputas aplicación de convenios
- Acción 15: Desarrollo de un instrumento multilateral para modificar convenios de doble imposición

Dentro del cronograma se han venido tratando de a poco las acciones, algunas ya resueltas y otras por resolverse durante el año 2015 (OCDE, 2014).

1.7.1. Reunión BEPS Latinoamérica

Durante el año 2015, ya se han avanzado compromisos en las 15 acciones. Además, se ha realizado una reunión de trabajo en Lima, Perú para conversar de las BEPS pero con afectación a la realidad de nuestro sector latinoamericano. De entre los temas conversados en esta citase habló de:

- Los problemas BEPS identificados como prioridades para los países y economías de la región LAC y, en particular: a) resultados en 2014, b) resultados actualmente en curso en 2015, haciendo hincapié en los borradores de proyecto en materia de erosión de las bases imponibles y traslado de beneficios recientemente publicados, y c) herramientas y estrategias de aplicación.

- Cómo pueden los países plasmar eficazmente sus puntos de vista en el Proyecto BEPS y otros trabajos relacionados;

- De qué forma pueden asegurarse los países de que el desarrollo de herramientas puede ayudarles a formular soluciones para hacer frente a los problemas BEPS, y,

- La asistencia de representantes del mundo empresarial internacional y regional y de la sociedad civil a dos sesiones plenarias, en las que compartieron sus puntos de vista con funcionarios de la administración tributaria.

1.7.2. Debate sobre las líneas de actuación (Acciones) relevantes para la región Latinoamérica y el Caribe

Brindar espacios dentro de la agenda de preparación compromisos, para recoger opiniones de los principales actores en la economía digital, permite determinar recomendaciones amplias y aplicables a la realidad de las empresas y usuarios en la web. Las líneas de acción relevantes para América Latina y Caribe, se agrupan den estos temas, que también se trataron en esta cumbre en Lima:

1. Deducibilidad de intereses (Acción 4): Los distintos países y economías participantes admitieron la necesidad de abordar las prácticas elusivas BEPS fruto de la inexistencia de normas coordinadas y eficaces sobre la atribución de los gastos financieros. Algunos países han adoptado medidas unilaterales para erradicar las estructuras de deuda consideradas abusivas, de ahí la necesidad de poner en práctica medidas coordinadas.

2. Riesgos en materia de precios de transferencia y recalificación de las rentas (Acciones 8 a 10): Los participantes se decantaron por el planteamiento general consistente en alinear el modelo de tributación con la creación de valor económico, llegando a solicitar algunos países asistencia para adquirir las capacidades y competencias técnicas necesarias. Los países insistieron en la necesidad no sólo de disponer de y tener acceso a más y mejor información de cara a las auditorías de precios de transferencia, sino también de programas de formación. Los problemas señalados en materia de precios de transferencia están interrelacionados con otros ámbitos tratados en otras sesiones, tales como los conjuntos de herramientas para suplir la falta de datos comparables y manejar las operaciones transfronterizas con materias primas, así como también los incentivos fiscales otorgados a grupos multinacionales.

3. Economía digital (Acción 1): Si bien los participantes reconocieron contar con una experiencia limitada en la región, insistieron en la necesidad de abordar el problema y de promover una mayor sensibilización al respecto. Por otra parte, admitieron que la economía digital plantea problemas que no se circunscriben exclusivamente a la erosión de la base imponible y al traslado de beneficios (BEPS), como son los desafíos inherentes al nexo y al tratamiento fiscal de los datos.

4. Intercambio automático de información (IAI): Los países mostraron gran interés en desarrollar mecanismos adecuados para el intercambio de información,

llegando algunos a manifestar su interés por alinearse con las disposiciones de la norma a este respecto. Asimismo, los países expresaron su preocupación acerca de si cuentan con la capacidad y competencias administrativas necesarias para adecuarse a los estándares.

5. Documentación sobre precios de transferencia y elaboración de informes país por país (Acción 13): Los participantes acogieron con satisfacción el enfoque de tres niveles propuesto, que presta una especial atención a la elaboración de informes país por país, y destacaron la necesidad de hacer un uso coherente, confidencial y adecuado de la información facilitada de cara a la evaluación de riesgos. Asimismo, destacaron que era preciso realizar ulteriores consideraciones acerca de i) cómo pueden las administraciones tributarias obtener acceso a la información presente en los informes país por país, ii) la importancia de la región para determinar en fase de aplicación si el contenido real de un determinado informe regional resulta satisfactorio, y iii) para evaluar si el umbral propuesto a partir del cual es necesario presentar declaración es apropiado para los grupos multinacionales regionales.

6. Operaciones con materias primas: Los participantes discutieron los problemas específicos a los que se enfrentan las economías y países latinoamericanos en lo referente a las operaciones transfronterizas con materias primas. Una parte importante del debate giró en torno a las experiencias particulares de algunas administraciones a la hora de aplicar lo que se ha dado en llamar el «sexto método» y enfoques para dar respuesta de manera eficaz al problema. Por otra parte, los delegados tenían un especial interés en debatir largo y tendido hasta entender las características clave del sexto método (es decir, el método de determinación de los precios de transferencia, medidas especiales y normas antiabuso, entre otras). Por último, los participantes hicieron particular hincapié en su deseo de colaborar activamente en el desarrollo de conjuntos de herramientas. Las observaciones y comentarios realizados se centraron concretamente en dos ámbitos

principales considerados relevantes: la necesidad de orientación y directrices claras sobre: i) el uso de métodos bien definidos con miras a fijar precios de transferencia adecuados, y ii) los datos que deben considerarse en la determinación de los precios de transferencia para evitar el recurso al arbitraje por parte de las empresas multinacionales, parte del trabajo cuya importancia para toda la región se puso de manifiesto.

7. Incentivos fiscales y comparabilidad: Los participantes se mostraron a favor del encargo conferido por el Grupo de Trabajo sobre Desarrollo (GTD) del G20 a la OCDE, al FMI, al Banco Mundial y a la ONU de colaborar en el desarrollo de conjuntos de herramientas con el fin de abordar las dificultades de acceso a datos comparables e información sobre incentivos fiscales, al tiempo que subrayaron la importancia de recibir apoyo y asistencia en estos ámbitos estrechamente vinculados. Por otra parte, consideraron que el ámbito de aplicación propuesto satisfacía sus necesidades y destacaron que el nuevo proceso de diálogo estructurado de la OCDE representaba un canal efectivo de información y/o retroalimentación para la elaboración de herramientas.

El Banco Mundial destacó su participación en la elaboración de un informe sobre incentivos fiscales conforme al encargo conferido por el GTD del G20. El Banco Mundial expuso diversos problemas y expresó su preocupación acerca de si la concesión de incentivos fiscales es la idónea, de si obtienen los beneficios esperados y sobre la necesidad de articular sistemas de transparencia y supervisión con el fin de determinar si logran resultados adecuados.

8. Postura del sector empresarial y organizaciones no gubernamentales (ONG):

Representantes del mundo empresarial regional y local admitieron la necesidad de adoptar medidas para abordar los problemas BEPS, si bien recomendaron reforzar la concienciación comercial para garantizar la adecuada aplicación de las medidas pertinentes por parte de las administraciones tributarias.

Representantes de la sociedad civil y ONG se mostraron satisfechos con la participación en las reuniones regionales y manifestaron su preocupación ante su ausencia participativa a lo largo de todo el proceso. Asimismo, resaltaron la necesidad de que la ONU cree órganos específicos para asegurarse de que las opiniones de los países en desarrollo se plasman enteramente en los trabajos resultantes.

9. Los representantes del CIAT (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias) pusieron de relieve los grandes esfuerzos sin precedentes de la OCDE por reforzar la participación de países en desarrollo en el proceso y, más concretamente, de la región LAC, al tiempo que invitaron a países y territorios a aprovechar la oportunidad para exponer sus puntos de vista y posturas teniendo igualmente en consideración la presencia y las distintas funciones de los países sudamericanos miembros de la OCDE, socios e invitados, entre otros, en el proceso.

La cita concluyó con compromisos de fortalecer el trabajo en el proyecto BEPS y en trabajos relacionados a futuro.

Capítulo 2. Marco Metodológico

2.1. Procedimiento Metodológico

El presente estudio tuvo un enfoque exploratorio, puesto que el tema de investigación es inexplorado, con escasos trabajos a nivel país. Se propuso realizar un diagnóstico aplicado a Ecuador con el propósito que sirva de insumo para estudios experimentales posteriores, descriptivos o de otra índole, hacia descubrir las particularidades del comercio electrónico desarrollado en las plataformas multilaterales y el patrón presentado de disminución o erosión de la base imponible sobre la cual se determina el IVA.

El diseño del estudio fue de carácter no experimental y con corte transversal, puesto que el análisis de la normativa tributaria aplicada al comercio electrónico se hace al año 2015; normativa que hasta el año 2015 se encuentre vigente. La presente investigación no contiene una revisión de normativa tributaria de manera longitudinal, es decir, la evolución de los textos normativos legales, sino aquello que se encuentra vigente al día de hoy. El alcance de la comparación de la normativa en Ecuador, fue realizado con otros países latinoamericanos, sobre los cuales se consultó legislación tributaria actual de cada uno. La tendencia en el crecimiento del comercio electrónico, fue ponderada para la selección de los países con las que se realizó la comparación.

Se emplearon fuentes de información secundarias para recolectar información para el presente trabajo. Se utilizaron documentos de trabajo, reportes, informes, planes, publicaciones académicas de analistas de la fiscalidad en el comercio electrónico, así como reportes de organizaciones de relevancia internacional en materia económica y tributaria, tales como OCDE, CIAT, OMC, IEF. Así también se utilizaron documentos de trabajo de la administración tributaria del Ecuador; reportes de información económica donde se evidencia movimiento en el comercio electrónico (sumarios, periódicos, análisis de cifras económicas, encuestas, reportes comerciales, reportes regionales).

Existieron limitaciones en el acceso a la información relacionada con cifras económicas del comercio electrónico, montos de importaciones de bienes provenientes de plataformas de comercio electrónico y recaudación de IVA en actividades de comercio electrónico. Por parte del Banco Central del Ecuador, la cifra solicitada no consta dentro de sus indicadores, por ser una actividad en la que intervienen mayormente operadoras de tarjetas de crédito por ser el principal medio de pago en el comercio electrónico. En cuanto a la importación de bienes desde plataformas de comercio electrónico desde el exterior, no se pudo determinar la procedencia por cuanto la discriminante para generar la información – las partidas arancelarias- no hace distinción del origen de los bienes, por lo que SENA E no podía desagregar al nivel deseado la información requerida. Por otra parte, el Servicio de Rentas Internas contiene una clasificación de contribuyentes que no está relacionada con el medio empleado para realizar sus transacciones, sino que según la clasificación por actividad económica, agrupa a contribuyentes para generar valores de recaudación tributaria. Es por esto, que no se pudo determinar el monto de IVA pagado en las declaraciones presentadas por contribuyentes que se dediquen a actividades de comercio electrónico; al no poder desagregar esta información, estaba limitado el acceso.

2.2. Procesamiento de Información

La investigación se centró en la erosión de la base imponible para determinar pago del IVA, en las transacciones de comercio electrónico en las plataformas multilaterales de internet. Para poder determinar la base imponible, el análisis empezó identificando los elementos de la obligación tributaria en el contexto de la normativa ecuatoriana, para determinar la obligación tributaria en el comercio electrónico, de manera que se pudo identificar cuáles son los elementos que la determinan. A

continuación se revisaron casos emblemáticos de jurisprudencia que sirvieron para mostrar cual ha sido la tendencia de erosión de base imponible al dificultar la identificación del sujeto pasivo del impuesto, y de las tarifas a gravar sobre el comercio electrónico. Se hizo además una revisión de la modalidad de negocio objeto de estudio en la presente investigación – las plataformas multilaterales – y cómo suelen erosionar sus bases imponibles; se presentaron ejemplos de empresas reales que laboran en esta modalidad para conocer la incidencia del tipo de negocio en su tendencia a erosionar la base imponible. Con esta perspectiva, se hizo una revisión de la normativa relacionada con el IVA, en una selección de países de Latinoamérica; cómo determinar la obligación tributaria del IVA en cada país, acompañado de casos en plataformas multilaterales por cada país en un supuesto de que la plataforma aproveche la aplicación de la normativa del IVA aplicada al comercio electrónico. Posterior a ello, se revisó el plan para abordar la erosión de bases imponibles y traslado de beneficio, conocido como *BEPS*, en su acción 1 que trata las particularidades de la economía digital. Finalmente, se revisó la normativa ecuatoriana, su aplicación a las plataformas multilaterales, y la aplicación del plan *BEPS* en la realidad ecuatoriana; se mencionaron además ejemplos de plataformas multilaterales de gran demanda en Ecuador.

Capítulo 3. Entorno del IVA: Casos emblemáticos, Normativa Actual en la región, BEPS, Plataformas Multilaterales

En general, el impuesto al consumo grava sobre una transacción en la que se adquiere un bien o servicio fijado en el momento en que ocurre la misma. Los impuestos al consumo son conocidos por gravar sobre una transacción, en la transferencia de bienes y servicios, o en transacciones intermedias entre negocios, o sobre ciertos bienes o servicios como los aranceles calculados en importaciones. En Ecuador el IVA, conforme lo indica la Ley de Régimen Tributario Interno vigente, grava sobre la transferencia de dominio o la importación de bienes corpóreos, intangibles y servicios prestados, salvo sus excepciones referidas en la norma vigente. El IVA es un impuesto indirecto pues no grava sobre los ingresos que un individuo genera sino sobre la adquisición de un bien o servicio; el IVA está presente como el tipo de impuesto al consumo primario en la mayoría de los países a nivel global. El impuesto se recauda por medio de la cadena de valor en la que el producto se perfecciona hasta llegar al consumidor final, y en cada etapa el negocio que añadió valor percibe el IVA sobre el bien vendido y resta este valor del IVA pagado en la adquisición de insumos para perfeccionar dicho bien. Para efectos impositivos en el IVA, de haber una diferencia entre IVA en ventas e IVA en compras negativa, el crédito tributario en IVA de este tributo se usaría por el negocio/contribuyente para el período siguiente en el que deba remitir esta información. Ciertos bienes o servicios se transfieren a un precio con la tarifa de IVA al 0%, lo cual se convierte en una excepción al principio de neutralidad en el comercio, básicamente para fines distributivos de servicios que son derechos constitucionales de los individuos, como la salud o educación. La descripción del impuesto al consumo IVA, se explica bajo la modalidad de transacciones comerciales

tradicionales, punto de partida para evidenciar las necesidades dentro de las plataformas multilaterales.

3.1. Obligación Tributaria: IVA en el comercio electrónico

De manera general, las leyes tributarias en muchos países contienen fundamentos comunes para definir principios tributarios en los que se basan los sistemas tributarios tradicionales dentro de sus jurisdicciones. Uno de esos fundamentos es la determinación de la obligación tributaria. Según el Código Tributario Ecuatoriano la obligación tributaria es un vínculo jurídico entre el Estado o una entidad acreedora de tributos y los contribuyentes, por medio del cual se satisface la prestación en dinero, especies o servicios valorados en dinero, habiéndose verificado un hecho generador. La obligación tributaria está compuesta básicamente de los siguientes elementos: hecho generador, base imponible, tarifa de impuesto, sujetos. La obligación tributaria posee un ámbito de aplicación basado en el territorio en el que se aplica su normativa; además la obligación nace y se extingue.

En el comercio electrónico, indistintamente de la modalidad de negocio desarrollada, las implicaciones de la obligación tributaria deben ser analizadas, por cuanto las condiciones tecnológicas presentes han modificado las transacciones tradicionales. Las principales cuestiones entre la fiscalidad y el comercio electrónico, recaen en la localización del hecho imponible y la calificación de las operaciones, dos de los principales asuntos dentro de la obligación tributaria (Lagos Rodríguez y Álamo Cerrillo, 2005).

3.1.1. Hecho Generador – Principio de Origen y Destino: localización del lugar donde ocurre hecho imponible

Siendo el Hecho Generador por definición, el presupuesto establecido legalmente que configura el tributo, es necesario localizar quién define el tributo para poder establecer dicho hecho. Tomando a Ecuador como el país del cual se enfoca la presente investigación, su hecho generador del IVA legalmente se encuentra configurado o definido. En la norma tributaria vigente de Ecuador¹⁰, se establece que el hecho generador surge en la transferencia de dominio de un bien o venta de un bien o servicio, sea éste tangible o intangible. Dentro del comercio electrónico, ocurre la transferencia de bienes y servicios dentro de las transacciones electrónicas, por lo que existe según la fiscalidad tradicional este elemento, el hecho generador del IVA en las transacciones tradicionales y de comercio electrónico. Desde aquí nace la obligación tributaria, en las transacciones sin distinguir el medio en el que se realizan.

El comercio tradicional usualmente se lleva a cabo de manera doméstica – dentro de un territorio geopolítico- o internacional. La obligación tributaria contempla sujetos los cuales tienen responsabilidad en su cumplimiento. En el contexto normativo, es necesario, para las transacciones internacionales, definir bajo qué principio se establecen las responsabilidades en una transacción; en qué lugar físico ocurre el hecho generador. Existen dos principios aplicables utilizados de manera general por los Estados: *El Principio de Origen y el de Destino*.

Las características generales en los sistemas tributarios modernos en relación al IVA y su tratamiento en la mayoría de países destaca el principio de destino:

Los bienes y servicios se gravan en el país en que son consumidos, lo que se conoce como el *principio de destino*. Consiguientemente, las importaciones

¹⁰ Ecuador: LEY ORGANICA DE REGIMEN TRIBUTARIO INTERNO, LORTI: Art 61

son gravadas al ingresar al país a la tarifa doméstica, mientras que a los exportadores se les reintegra lo pagado por este impuesto en la compra de insumos. Las características del tributo favorecen una administración centralizada, algo que han adoptado la mayoría de los países del mundo.(CEPAL/CIDOB, 2012, p. 52)

En cuanto a las características principales del principio de la fuente, se tiene que:

(...) el IVA es gravado por las distintas jurisdicciones en las que se le añadió valor al producto vendido. En un régimen normado por el Principio de Origen, las exportaciones gravarían impuestos a la misma tarifa que los bienes domésticos, y las importaciones darían un crédito tributario contra su propio IVA para el impuesto hipotético que se habría pagado a una tasa propia de la jurisdicción importadora. (OCDE, 2015a, pp. 29–30)

Según la aplicación de alguno de los principios, sería posible establecer el hecho del cual se genera el IVA y la localización de dónde debe tributarse. Asimismo, el alcance de la norma va a estar supeditado al lugar donde se tributa, y definirá también a los sujetos responsables. Generalmente la aplicación del principio de destino se da en la transferencia de bienes lo cual define al lugar donde se hace goce del bien como la jurisdicción que grava el impuesto, y el principio de origen básicamente se aplica para la prestación de servicios. Por lo tanto, el hecho generador se constituye un acto determinable.

Ahora, existe una particularidad adicional en la determinación del lugar cuando los bienes intangibles y servicios se adquieren por consumidores privados a proveedores fuera de su misma jurisdicción estatal; considerando el lugar a tributar una cuestión a

definirse. Si bien es cierto, basándose en conceptos de origen y destino, es posible gravar un bien o servicio, el comercio electrónico llevado a cabo en modalidades como las plataformas multilaterales, deja una brecha al tratar de identificar el *lugar* donde una persona hace goce o consume un bien, y el lugar donde se localiza el vendedor. Particularmente en la transferencia de bienes intangibles, por ejemplo, existe un vendedor de nacionalidad ecuatoriana cuya residencia actual es Chile y está vendiendo una aplicación informática descargable a través de una página web de Brasil, y el comprador que coincide en este portal de Brasil es un venezolano residente en Argentina que utilizará la aplicación informática para trabajar en línea en el diseño de su página web de Perú. ¿Qué ocurre al tratar de definir el principio de origen o de residencia? Una página web podría estar instalada en una plataforma de soporte informático cuya ubicación física es Brasil, pero el comprador compra la aplicación informática la compró y la descargó para trabajar en línea. Establecer el lugar de destino u origen se complica, pues la despersonalización hace que la nacionalidad o residencia de las partes quede en segundo plano. Así, el hecho generador del IVA, ocurre por ser una transacción comercial, pero la ubicación de los participantes no es del todo clara. En conclusión, determinar dónde se tributa es una cuestión que no puede ser definida al existir algunas variables en el comercio electrónico que no son fácilmente conceptualizadas dentro del concepto tradicional de imposición fiscal. Los cambios en la tecnología probablemente den un nuevo giro a la definición de conceptos tributarios en el comercio electrónico.

3.1.2. Base Imponible – Clasificación de operaciones

La base imponible para determinar el IVA a pagar incluye el valor de un bien o servicio ofrecido más las tasas, gastos legales, o impuestos aplicables al precio de este bien o servicio. Dentro del comercio electrónico, la forma en la que una transacción comercial

se clasifica determinaría la base imponible sobre la cual se paga la obligación tributaria. Tradicionalmente las transacciones se clasifican en transferencia de bienes tangibles o intangibles, prestación de servicios, importación de bienes. El comercio electrónico es considerado una modalidad de comercio por medios tecnológicos, y justamente por esta última característica se debe comprender de qué manera ocurre la transferencia de un bien o servicio. La clasificación en el comercio electrónico puede ser establecida en relación al tipo de bien, por cuanto la oferta y demanda de dicho bien ocurre en un mercado virtual. El comercio electrónico hace uso de técnicas y herramientas electrónicas sin diferenciar la forma en que se haga entrega de un bien o prestación de servicio, pero para diferenciar el medio de entrega del producto se define la clasificación directo e indirecto o también conocido como *en línea* y *fuera de línea* (Calvo, 2009, p. 15; Sánchez, 2014, p. 62). Así, cuando se habla de comercio electrónico directo, la oferta y aceptación de un producto ocurre en un mercado electrónico donde la presencia física de las partes no es necesaria y las opciones de pago son diversas, pero la entrega de dicho producto se realiza por medio de canales tradicionales como ocurre en el comercio tradicional. En cambio, en el comercio electrónico indirecto, todo el perfeccionamiento de la transacción y su pago ocurren en línea; los productos entregados son principalmente intangibles. El dilema considerando transacciones entre dos países, al clasificar si es comercio electrónico directo o indirecto lo que ocurre entre dos partes, puesto que según el tipo de bien o servicio se aplicarían los principios de origen o destino en el IVA. Además, si la transferencia es de un bien intangible, las consideraciones especiales que cada país tenga para gravar otras contribuciones sobre dicho bien, modificarían el cálculo de la base imponible. En el caso de transacciones que ocurren localmente, la base imponible estaría claramente definida.

Por lo que, definir la base imponible está directamente atado al valor total del bien o servicio, valor que es determinado en el mercado virtual por el o los vendedores. Es necesario añadir que, cuando se considera a un programa informático adquirido dentro del comercio electrónico, precisar si dicha operación es considerada transferencia de bien o prestación de servicio debe ser una cuestión claramente establecida. Siguiendo con el ejemplo de la sección 4.1.1, el programa informático es descargado por el mismo comprador a un precio significativamente más bajo en una plataforma multilateral web de Colombia, la cual adiciona a la compra el beneficio – sin opción a desistir del mismo – de acceder a una membresía gratuita donde el comprador recibe asesoría técnica durante un año a cambio de que éste publique los beneficios de este programa con frecuencia mensual en la sección de comentarios de la página web del prestador de asesoría técnica. En esta modificación del ejemplo inicial, notamos dos particularidades en la transacción: la primera es que hay otro portal electrónico que ofrece el mismo programa y a un precio menor – lo cual modifica la base imponible en la determinación del IVA – y la segunda es que hay una operación de permuta ocurriendo cuando se ofrece una membresía a cambio de una mención de los beneficios del producto adquirido. En este ejemplo, la transacción contiene una operación de permuta implícita, lo cual debería ser considerado para establecer la base imponible real para la determinación del impuesto a pagar. Si considerásemos un tercer proveedor de este mismo programa informático que modifique condiciones de venta y disminuya más el precio del bien ofertado, concluiríamos en que las posibilidades de modificar la base imponible en transacciones de comercio electrónico podría estar supeditada a los mecanismos adaptados a este medio electrónico, que dificultan identificar si ocurre tan solo una transferencia, prestación u otro hecho especial. La erosión de la base imponible es un hecho desafío latente cuando se trata de operaciones con bienes intangibles que se adaptan a la era digital.

3.1.3. Tarifa del Impuesto

La tarifa del impuesto por lo general está definida dependiendo del tipo de bien o servicio en la transacción comercial. Dependiendo del lugar donde se realice la operación, o las partes que forman parte de ésta, se define también la tarifa. En Ecuador, la tarifa impositiva del IVA es 12% aplicada sobre la base imponible. Las tarifas de IVA difieren a lo largo de la región y en los distintos países, puesto que dentro de la política fiscal existen diversos objetivos como por ejemplo, contribuir con el presupuesto de una nación u ofrecer un marco tributario atractivo para inversiones extranjeras, entre otros. El enfoque de determinar una tarifa se alinea a las políticas fiscales de cada nación, generalmente.

Si se considerara establecer una tarifa dentro del comercio electrónico para este tipo de transacciones, una de las cuestiones más difíciles sería que las naciones busquen armonizar una tarifa para este tipo de transacciones y evitar distorsiones en cuanto al mercado. Indudablemente, de aplicarse tarifas en el comercio electrónico según cada país, la oferta de un mismo bien gravado con distintas tarifas de IVA según el origen del vendedor, traería una distorsión y en el mercado multilateral los consumidores escogerían la tarifa que más les convenga. Es por esto que se requiere contar con normas muy claras en las que se empiece a definir esta armonización. Tomando como ejemplo, el caso de la Unión Europea, la cual modificó algunas de sus normas de comunidad, estableció que a partir del primer día hábil del año 2015, aquellos que vendan bienes digitales por medio de internet «deberán aplicar el IVA en el país en el que se encuentra el comprador y no donde tienen su sede como ocurría hasta ahora» (Diario ABC, 2014); esto es la aplicación del principio de destino. Establecer un cambio como el citado, amerita que exista una armonía en los países, sabiendo que el mercado electrónico o plataforma

multilateral atrae a personas y empresas de distintas partes del planeta. Citando nuevamente el ejemplo relacionado con el programa informático del punto 4.1.1., para fijar la tarifa que el comprador debe pagar de IVA se debería determinar en qué lugar está ubicado. Y qué tal si al identificar la ubicación del vendedor, el bien intangible siendo ofertado tiene una tarifa de IVA 0% en su ubicación, lo que implica que el comprador pagaría sólo el valor del producto, y dejaría de recaudarse en el país de origen del comprador.

3.1.4. Sujetos del Impuesto

Tomando como referencia los sujetos identificados al determinar el IVA, en la normativa Ecuatoriana se describe en la Ley de Régimen Tributario Interno, que el sujeto activo es el estado, el sujeto pasivo es el contribuyente, los agentes de percepción y los agentes de retención. La responsabilidad de cada sujeto es clave para llevar a cabo la correcta recaudación de tributos. Otra forma en la que la base imponible erosiona o desaparece es porque no se conoce la responsabilidad en pagar o recaudar el IVA sobre una transacción electrónica. Volviendo una última vez al ejemplo del programa informático, se necesita analizar los sujetos del impuesto. En primer lugar, el sujeto pasivo contribuyente es la persona que realiza la compra, y si su condición según leyes de su país lo amerita, sería también agente de retención. Segundo, el agente de percepción sería aquel que realiza la venta, y finalmente el sujeto activo sería el Estado que recibiría el impuesto recaudado. La transacción trae sus complicaciones cuando además de existir dos partes en una transacción, se una un servicio de pago. Si el servicio de pago receipta el dinero para entregarlo al vendedor, éste podría llegar a convertirse en agente de retención o percepción de IVA. En todo caso, quien paga el impuesto al sujeto activo o el Estado, se determina en base a establecer nuevamente si se utiliza el principio de destino o fuente.

3.2. Casos emblemáticos en el pago de IVA

Existen casos relevantes dentro de la jurisdicción de Estados Unidos de América, que deben ser mencionados como antecedentes en la tributación del comercio electrónico de ese país, pues éstos han provocado el dictamen de jurisprudencia por medio de la Corte Suprema de Justicia de ese país. Estos argumentos legales surgidos están relacionados con alcances a la normativa en cuanto a la definición del lugar de imposición de las transacciones del impuesto a las ventas, que es un impuesto al consumo, así como lo es el IVA en Ecuador.

3.2.1. Bellas Hess versus El Departamento de Ingresos tributarios en Illinois

En el año de 1967, el Estado de Illinois a través de su Departamento de ingresos tributarios, obtiene un dictamen jurídico por parte de la Suprema Corte de Illinois en la que requiere que la empresa Bellas Hess recaude y pague a este estado el impuesto sobre el uso¹¹ gravado con la tarifa de ese estado, en la compra de productos de parte de individuos que le den uso efectivo dentro de esa jurisdicción. Bellas Hess es una empresa de ventas por catálogo que realiza sus ventas por medio telefónico o por orden de envío postal y cuyo principal lugar de ejecutar sus transacciones comerciales es el estado de Missouri. No es propietaria de bienes físicos en el estado de Illinois y no cuenta con almacenes, ejecutivos representantes, o vendedores en dicho estado. Mediante la Cláusula Comercial¹², el estado federal prohíbe a un estado la imposición del deber de recaudar y pagar el impuesto sobre el uso, a vendedores cuya única conexión con su

¹¹ El impuesto sobre el uso o *Use tax* consiste en gravar el impuesto sobre la venta en bienes adquiridos fuera de un estado de origen, cuyo impuesto sobre la venta no ha sido pagado aún en su origen conforme la tarifa de ese estado de origen (Dictionary.com, 2015)

¹² La Cláusula de Comercio o *Commerce Clause*, que consta en el artículo 1, sección 8, cláusula 3 de la Constitución de los Estados Unidos de América, otorga al Congreso Nacional la potestad de regular el comercio con el extranjero y entre sus diferentes estados federales incluyendo las tribus aborígenes en su territorio (Legal Information Institute, 2015).

cliente en aquel estado sea correspondencia o transporte de bienes. La empresa *Bellas Hess* apela la orden judicial interpuesta por la Suprema Corte de Illinois. La resolución final de la Corte Suprema nacional, dictaminó que un vendedor cuyo único contacto con el estado que grava la imposición, sea el servicio de correo o transporte de bienes, carece de un nexo substancial requerido por la Cláusula de Comercio; visto de otro modo, se necesita que existe presencia física de la empresa en el estado (Tyler Cowan, 2010, pp. 1426–1427; US Supreme Court, 2015)

3.2.2. Quill Corp versus Dakota del Norte

Este caso se dio en el año de 1992. La empresa Quill, basada en el estado de Delaware, y con oficinas y centros de distribución en los estados de Illinois, California y Georgia. Para iniciar negocios en otros estados, realizó convocatorias públicas a interesados en este proyecto a través de entrega de catálogos, volantes, anuncios en periódicos locales e inclusive llamadas telefónicas. Hasta el año 1987, la empresa Quill no estaba considerada como una empresa de ventas minorista en el estado de Dakota del Norte; el estado según su normativa conminaba a este tipo de empresas a que realicen la recaudación y pago de impuestos sobre las ventas en las transacciones siempre que éstas tengan un lugar en su estado en el que desarrollen su giro de negocio. En 1987, la definición de minoristas cambió en el estado de Dakota del Norte y añadió a su concepto que un minorista es también un negocio o persona que accione de manera regular o sistemática ofreciendo productos a un mercado de consumidores dentro de ese estado. Debido a este cambio la empresa Quill se convierte en agente de recaudación del impuesto sobre las ventas para entregarlas al estado de Dakota del Norte. Sin embargo, la empresa lleva su caso a la Corte Suprema Nacional alegando la Cláusula Comercial como argumento para ser eximido de ser agente de percepción, mismo argumento empleado en *Bellas Hess versus Illinois*, pero añadiendo además la Cláusula del Debido

Proceso que se encuentra en la décimo cuarta enmienda Constitucional. La Cláusula del Debido Proceso hace referencia a la justicia sobre actividades gubernamentales, y para determinar esto, la pregunta a plantearse es si un individuo posee nexos con un Estado substancialmente suficientes para legitimar el ejercicio de poder de dicho Estado sobre él. Como resultado, la Corte Suprema falló a favor de la empresa Quill, dictaminando como jurisprudencia que en adelante las cortes deben considerar emitir dictámenes sosteniendo el criterio de gravar un impuesto por encima de la Cláusula de Comercio, siempre y cuando: el impuesto sea aplicado a una actividad con un nexo substancial hacia el Estado que fija este impuesto, que el impuesto se encuentre justamente distribuido en adecuadas proporciones con la actividad comercial, que el impuesto no discrimine el comercio interestatal, y que se relacione justamente a los servicios que un Estado ofrezca. En resumen, para futuros casos las Cortes de Justicia deberán analizar estos casos bajo la Cláusula de Comercio y la Cláusula del debido proceso. Sin embargo, determinar el nexo substancial entre un Estado y las empresas fuera de ese Estado, es sumamente difícil determinar esto. (Tyler Cowan, 2010, pp. 1428–1432)

3.2.3. Impuesto Amazon: Amazon.com Inc. versus El Departamento Fiscal y de Finanzas

Por la dificultad que representa establecer el anexo de un Estado con una empresa fuera de él, el Estado de Nueva York llevó a cabo una aproximación de determinar con argumentos normativos el nexo necesario entre una empresa de fuera del Estado y aquel Estado (Tyler Cowan, 2010, pp. 1433–1435), para que la empresa se encuentre obligada a recaudar tributos por ventas y por el uso. Mediante el desarrollo de esta argumentación que justifique un nexo con el Estado de Nueva York, se asoció a miembros afiliados voluntariamente que prestan servicios de promoción de Amazon y que son del estado de

Nueva York, para justificar el principio de nexo en la Cláusula de Comercio. De esta manera, la Corte Superior de Justicia de Nueva York determinó en el año 2008, que Amazon recaude tributos en las actividades de comercio electrónico y los pague al estado de Nueva York. El modelo de negocio de Amazon es el que finalmente se ve afectado, por medio de una de sus modalidades conocida como el plan de afiliados o asociados. Los asociados se describen como contratistas independientes cuyo trabajo consiste en publicar enlaces electrónicos de la página Amazon.com en portales electrónicos serios o en páginas de opinión de libre acceso. Los asociados reciben una remuneración por parte de Amazon, por la venta efectiva realizada a través del enlace electrónico publicado; su trabajo termina en la publicación y que ésta se concrete en una venta ya que el resto del proceso es asunto exclusivo de Amazon. Esta descripción antes dicha, fue ratificada en jurisprudencia como un nexo suficiente para que el Estado de Nueva York conmine a la recaudación de tributos, a Amazon. El argumento señala que cualquier negocio que no tenga presencia física en un estado, está conminado a recaudar y pagar el impuesto sobre las ventas y uso cuando: perfeccione un acuerdo con un residente de Nueva York en el que existan comisiones pagadas cuando el residente refiera a compradores potenciales, o cuando tenga ingresos brutos por ventas por medio de proveedores que no se encuentren dentro de Nueva York y que hayan sido dadas por medio de referidos que residen en ese Estado, y la suma de esos ingresos brutos superen los \$10.000 en un período de 12 meses. Amazon ha venido apelando esta sentencia pero mientras tanto sigue recaudando tributos y pagándolos (Henchman, 2012; Staley, 2013; Ward y Sipior, 2011). Esto ha provocado que otros estados apliquen el Impuesto Amazon - conocido así de manera informal en el medio- y también que las empresas limiten su modalidad de afiliados restringiéndola para que esto no les represente una obligación tributaria que es a su vez un costo administrativo para la empresa.

3.2.4. Internet Tax Freedom Act/ Streamlined Sales and Use Tax Agreement

Estados Unidos hizo modificaciones en su normativa para poder enfrentar los desafíos que el comercio electrónico trae, como lo es la imposición en transacciones del comercio electrónico entre los Estados dentro de esta nación cuyas tarifas impositivas varían según cada territorio. Además del Impuesto Amazon, se aplicó la Ley de Internet Libre de Impuestos (*Internet Tax Freedom Act*) desde el año 1998 para un limitado período de años pero que se ha venido renovando hasta Octubre de 2015 inclusive. Esta ley promueve aplazamiento en el pago de impuestos gravados en Internet y además prohíbe que cualquier impuesto gravado sobre el acceso a Internet o sobre el comercio electrónico, sea discriminatorio. Asimismo el Acuerdo de Simplificación del Impuesto sobre Ventas y sobre el Uso (*Streamlined Sales and Use Tax Agreement*) busca armonizar la tarifa del impuesto sobre las ventas y sobre el uso en los Estados Unidos, mediante la armonización de la base imponible, los principios de procedencia y la tarifa impositiva a gravar. De esta manera se procura mantener el principio de Neutralidad en la fiscalidad del comercio electrónico, evitando que las empresas de comercio tradicional y en línea tengan un mismo nivel en el tratamiento como vendedores de productos, y que los Estados calculen bajo una misma configuración los tributos en sus ventas (Azam, 2012, pp. 658–660)

3.3. Plataformas multilaterales

3.3.1. Cómo funciona el medio dentro de una plataforma multilateral

Una plataforma multilateral se identifica como un modelo de negocio en el que compradores y vendedores realizan sus transacciones directamente sin intermediarios para perfeccionar y culminarla. Si pudiésemos establecer un rango de atributos para

modelos de negocio del comercio electrónico, y ubicar a las plataformas multilaterales, el extremo superior o máximo lo ocuparían justamente estas plataformas. El criterio de medición en este rango vendría dado por el nivel de libertad que una compañía concede en las transacciones. El extremo superior representa un nivel de libertad máximo, ya que los participantes imponen sus condiciones en la interacción. Por otro lado, el extremo inferior o mínimo representaría un nivel de libertad mínimo o inclusive inexistente en una transacción; las empresas que compran para distribuir un producto se posicionan en el extremo mínimo. Ejemplos de rango mínimo y máximo: Wal-Mart - compañía de venta de productos varios para el consumidor- y eBay – plataforma multilateral-, respectivamente. Escoger el modelo correcto debe consolidarse como la estrategia para atraer participantes en el portal electrónico; si no hay suficientes compradores interactuando en el portal no habrá vendedores interesados en ofertar, y si no hay suficientes ofertantes en el portal, tampoco habrá suficientes compradores que decidan interactuar en ese mismo portal. Una plataforma multilateral, aloja virtualmente operaciones donde hay muchos participantes que están dispuestos a ofertar o comprar un producto, y esa transacción posee condiciones en las que dichos participantes acuerdan para que ésta se perfeccione. La plataforma es nada más que un lugar disponible para que las transacciones se lleven a cabo, y el uso de la misma y la publicidad que difunde son actividades que generan ingresos para ella.

Según Hagi y Wright (2013, 2015), el nivel de control que una empresa da a las transacciones que ocurren en su portal electrónico o mercado electrónico, dependen de cuatro factores: efectos de economías de escala, efectos de valor agregado, experiencia del usuario, y fallas de mercado. Los productos que poseen una alta demanda se venden más eficientemente en empresas distribuidoras que en muchos puntos de venta minoristas; por efectos de economías de escala los costos de la empresa promedio

disminuyen debido al incremento como negocio en todos sus frentes. Asimismo, los productos con una baja demanda se venden más eficientemente mediante varios minoristas. En el efecto del valor agregado ocurre que algunos productos y servicios son apreciados más por los compradores cuando éstos se venden juntos, a que si los obtuviesen de distintos proveedores; casos como tales benefician a distribuidores. En cuanto a la experiencia del usuario, la perspectiva de cada participante depende de la preferencia de contar con múltiples interesados en realizar una transacción comercial o específicamente un comprador con un vendedor para satisfacer su necesidad. Al hablar de fallas del mercado, es posible que dentro del modelo de negocio existe un nivel de desconfianza en la calidad del producto o del proveedor, que un lado del mercado tenga información que brinde ventaja sobre sus competidores, u otros factores. Corregir estas fallas, decidiendo aplicar estrategias o desplazarse dentro del rango de libertades otorgadas a los usuarios participantes en el mercado electrónico, son hechos que van a definir qué modelo se escoge.

3.3.2. Erosión de bases imponibles en Plataformas multilaterales

Las plataformas multi-laterales digitales, constituyen un modelo de negocio en el que ocurren diversas transacciones cuya naturaleza debe ser evaluada desde el aspecto fiscal. La plataforma es un ambiente en el que convergen distintos participantes, tanto individuos que realizan ventas casuales, otros que tienen negocios y ofrecen productos, y compañías que buscan también nuevos canales para ofrecer sus servicios. Sus ventajas como modelo van desde proveer bienes/servicios o servicios complementarios para mejorar la experiencia del usuario, hasta proveer de otro tipo de recursos basados en la experiencia de usuarios, a terceros cuyo enfoque es emplear bases de datos para diseñar de estrategias de publicidad para bienes/servicios. Dentro de la economía digital, las

plataformas multilaterales poseen dos elementos clave, resaltados por la OCDE (OCDE, 2015a), como desafíos de la economía digital: *la flexibilidad y el alcance*. La información digital y la infraestructura en internet, hacen que el diseño e implementación de plataformas multilaterales sea ejecutable rápidamente. Los recursos digitales como datos de usuarios, gustos y preferencias de compra, contenidos preferidos, pueden ser activos a explotarse para ganar réditos mucho después de cuando éstos fueron recopilados. La flexibilidad permite que la plataforma se adapte rápidamente con los avances tecnológicos actuales, y dar mayor valor al mercado en base a bases de datos actualizadas e históricas de sus usuarios. El alcance tiene que ver con la facilidad de localizar a dos participantes de una transacción dentro de la plataforma, sin importar la ubicación en la que se encuentren. El diseño de la plataforma permite ubicar recursos para recaudar datos de usuarios cerca de su ubicación, mientras que utiliza recursos para vender los mismos datos recaudados a compradores interesados, en una ubicación diferente a la anterior (p. 77).

En vista de que hay interacción en una plataforma multilateral, las decisiones tomadas como participantes de una plataforma afectan como una externalidad positiva o negativa, a los otros participantes. Por ejemplo, una externalidad negativa: un aumento en la demanda de un producto por el mercado digital en una época del año, pudiese crear una oferta mayor por parte de los vendedores minoristas con estrategias de precio y modalidades de pago accesibles que provocarían en las empresas ofertas quizás más agresivas que llegarían a disminuir el precio ofreciendo el mismo producto pero vendiéndolo desde una de sus subsidiarias donde la tarifa impositiva del Impuesto al consumo es mucho menor a la de sus competidores; el producto seguiría siendo ofrecido desde la misma plataforma multilateral, y la tarifa impositiva aún se recaudaría pero con opciones donde sea menor. Bajo este sencillo ejemplo, se puede comprender de manera

sencilla el impacto de una plataforma multilateral, en el que los negocios que ofrecen la venta de un bien o servicio, compiten con otros proveedores que no son necesariamente su mismo país de origen, por lo que si no se contara con una regulación en un mercado donde participan usuarios a nivel internacional, la plataforma podría acoger transacciones donde quizás no se pagó el debido impuesto gravado en la transferencia del bien o servicio.

El hecho de que la base imponible para determinar el IVA se erosione, no siempre se debe a la voluntad de un usuario que así ocurra. Se puede considerar en la plataforma multilateral, que existen negocios y empresas ejerciendo la compraventa de productos pero también hay personas que realizan ventas o compran como individuos porque así lo han decidido. Por lo que, además de existir un factor de riesgo en los negocios que voluntariamente escogen mecanismos para pagar una tarifa de IVA menor en una plataforma multilateral, otro riesgo es que individuos que desconozcan las reglas de imposición en un ambiente virtual tiendan a omitir el pago o percepción del IVA en una venta. La erosión en sí está determinada por cualquier mecanismo que, no habiendo sido definido si es permitido o no por las normas tributarias vigentes, permita minimizar el valor de IVA a pagar.

3.3.3. Ejemplos de Plataformas multilaterales

De entre las páginas en internet de plataformas multilaterales disponibles, así como cualquier otra página electrónica en la *Worldwideweb*, el monitoreo del número de visitas representa un dato muy importante para sus propietarios. La probabilidad de que una interacción en un portal electrónico conlleve a efectivizar una transacción comercial, es mayor en la medida en que aumenta el número de visitas y el tiempo en que éstas permanecen en ellos. Es necesario recordar que las visitas a los portales web por parte de

los individuos o negocios, son en parte el resultado de la exposición de la marca en distintos medios, ya sean electrónicos, tradicionales o mediante referidos. La intención de compra del usuario mientras navega dentro de un portal electrónico, el hecho de haber dado un clic a un anuncio que promociona una plataforma multilateral, encontrar en un motor de búsqueda opciones de compraventa en internet y que ésta direcciona al usuario a una página web, se convierten en datos que las plataformas multilaterales utilizan para usar estrategias para atraer a potenciales consumidores y a su vez un insumo que puede ser vendido a terceros en cuanto a las preferencias de los usuarios.

El portal electrónico en internet llamado Alexa.com, compañía dentro del grupo Amazon.com, se dedica al monitoreo de visitas de páginas web y ofrece el servicio conocido como *web analytics* o análisis en la red. Este servicio mediante suscripción, permite identificar elementos útiles en cuanto al análisis del mercado en internet como una herramienta que otorga un nivel de ventaja competitiva en la toma de decisiones de las empresas o individuos para sus fines específicos. Mediante el portal Alexa.com, se pudo identificar algunos portales electrónicos en internet cuyo número de visitas a Noviembre 2015, destacan en la categoría de plataformas multilaterales. Los resultados los podemos ver en el siguiente cuadro:

Tabla 1. Portales web más visitados: Global

Posición por no. de visitas	Nombre	Breve descripción de Portal electrónico
1	Google.com	Motor de búsqueda de información líder en el mundo
2	Facebook.com	Red social interactiva
3	Youtube.com	Red para compartir contenido multimedia
4	Baidu.com	Red para compartir contenido multimedia e información
5	Yahoo.com	Motor de búsqueda con servicios varios
6	Amazon.com	Plataforma multilateral compraventa
7	Wikipedia.org	Enciclopedia gratuita
8	Qq.com	Portal de Servicios en internet en China
9	Twitter.com	Red social interactiva
10	Google.co.in	Motor de búsqueda de información líder en el mundo versión India
11	Taobao.com	Plataforma multilateral compraventa líder en China

12	Live.com	Motor de búsqueda de empresa Microsoft
14	Linkedin.com	Red social profesional
19	Ebay.com	Plataforma multilateral compraventa
24	Instagram.com	Red social interactiva

Elaborado por: el Autor

Fuente: www.alex.com/topsites

En la Tabla 1, se destaca como número uno, la compañía Google, que al día de hoy es líder en internet en una diversidad de servicios, además como motor de búsqueda de información. Hay varios portales que en la elaboración de este cuadro se destacaron por ser conocidos en Ecuador. Los portales de redes sociales (Facebook.com, Youtube.com, Twitter.com, Instagram.com), motores de búsqueda (Yahoo.com, Live.com), y plataformas multilaterales (Amazon.com, eBay.com). Los dos últimos mencionados serán expuestos como ejemplos de plataformas multilaterales.

En Ecuador, los portales en internet más visitados son los siguientes:

Tabla 2. Portales web más visitados: Ecuador

Posición como más visitado	Nombre	Breve descripción de Portal electrónico
1	Youtube.com	Red para compartir contenido multimedia
2	Facebook.com	Red social interactiva
3	Google.com.ec	Motor de búsqueda de información líder en el mundo versión ecuatoriana
4	Google.com	Motor de búsqueda de información líder en el mundo
5	Live.com	Motor de búsqueda de empresa Microsoft
8	Amazon.com	Plataforma multilateral compraventa
9	Yahoo.com	Motor de búsqueda con servicios varios
11	Wikipedia.org	Enciclopedia gratuita
16	Olx.com.ec	Plataforma multilateral compraventa
18	Twitter.com	Red social interactiva
20	Mercadolibre.com.ec	Plataforma multilateral compraventa
26	Instagram.com	Red social interactiva

Elaborado por: el Autor

Fuente: www.alex.com/topsites

De la misma manera, en la elaboración del Cuadro 2 se destacaron los portales más conocidos dentro de Ecuador con la categorización de más visitados y comerciales. Algunos portales que aparecen en el Cuadro 2, ya constan en el Cuadro 1 dentro de los primeros diez más visitados a nivel global (Google.com, Facebook.com, Yahoo.com, entre otros). Para poder identificar ejemplos de plataformas multilaterales, se tomará como referencia dos plataformas que tienen un mayor número de visitas y que a nivel global muestran el mismo comportamiento.

3.3.3.1. eBay.com

Con más de 159 millones de compradores activos, pertenecientes a 190 países alrededor del mundo, *eBay.Inc* es la empresa que se describe como el destino para encontrar un gran valor agregado y una selección única de artículos (eBay Inc., 2015). Según el portal web Alexa.com, eBay es la segunda página electrónica más visitada en la categoría *Compras* a nivel global. Fundada como una compañía de subastas y actualmente dueña de su propio servicio electrónico de pago *Paypal.com*, desde el año 1995 ofrece sus servicios los cuales se encaminaron a ser actualmente una empresa cuyo modelo de negocio como plataforma multilateral es su estrategia principal. Las plataformas multilaterales como eBay conectan a compradores y vendedores, sin controlar ni propietaria de los productos ofertados. El establecimiento principal de eBay se encuentra en San José, estado de California, Estados Unidos de América. La compañía está sujeta a normas gubernamentales en este país. Además posee cerca de 42 subsidiarias domésticas ubicadas en el estado de Delaware principalmente y más de 100 subsidiarias alrededor del mundo de eBay y *Paypal* en conjunto.

El portal eBay.com describe las dos opciones: compra y venta. En el caso de venta de un producto, las principales formas para ofertar productos son el método de

subasta¹³, precio fijo¹⁴ y los anuncios clasificados¹⁵. Los participantes en la plataforma pueden ser negocios pequeños o grandes, compañías o personas naturales. Para vender, el usuario debe inscribirse como usuario activo y aceptará las condiciones de ser usuario tales como asumir un recargo por el uso de la plataforma – una tarifa fija – recibir publicaciones gratuitas como nuevo usuario, pagar a la plataforma una comisión por cada venta realizada; los recargos son valores gravados con impuestos al consumo de este servicio y serán recaudados por la plataforma y cancelados por el vendedor. En condición de vendedor se debe ofrecer a los compradores al menos una forma de pago en medios electrónicos – servicio de pago en línea como *Paypal*-, con tarjeta de crédito, o la opción de pago al recoger artículo. El valor final del producto vendido debe contemplar el precio del bien más todos los recargos en los que incurre el ofertante, tales como envío del producto u otros según las condiciones aceptadas por el comprador. En relación al valor de impuesto por la venta del producto que el vendedor debería pagar al fisco, eBay.com señala puntualmente lo siguiente: «Como vendedor, la ley determina que debes declarar los ingresos de lo que vendes y pagar impuestos por ellos. Para determinar el monto que debes cobrarle a los compradores y lo que debes pagar por impuesto a las ganancias, te recomendamos que consultes las leyes federales locales o a un profesional; eBay no ofrece asesoría tributaria» (eBay.com, 2015)

Como comprador o vendedor, la decisión de aceptar realizar una transacción, es evaluada según una calificación otorgada por la plataforma tanto a compradores y vendedores según su historial de transacciones-compras y/o ventas- finalizadas. En condiciones de

¹³ Formato tipo subasta: Se hacen ofertas junto con otros compradores a partir de un monto que supere el precio inicial del vendedor, hasta obtener el mejor acuerdo. Se permite monitorear las ofertas, al finalizar la publicación del anuncio, el mejor postor adquirirá el artículo y completará la compra.

¹⁴ Formato precio fijo: El artículo consta con un precio fijado por el vendedor en una publicación y el interesado compra dicho producto al mismo precio sin opción a negociar precio.

¹⁵ Formato anuncio clasificado: el vendedor publica por un período de tiempo un artículo artículos y en ese tiempo ofrece el producto a un precio; este método se usa en particular para productos a precios menores a los habituales para un artículo.

Tomado de <http://pages.ebay.com/co/es-co/help/buy/formats.html>

comprador, el usuario recibe la opción de contactar al vendedor para brindar mayores detalles del producto o cualquier inquietud; por ejemplo si la compra se realiza a un usuario en otro país. Bajo cualquiera de las modalidades de venta, quien compra se convierte en un ofertante en subastas o en un comprador en los métodos de precio fijo y anuncio clasificado. Los costos asumidos por el comprador son acordados en la transacción por las dos partes, donde pudiese haber costos de envío, de importación, entre otros. La plataforma ofrece ciertas garantías a compradores y vendedores en temas de devolución, condicionadas al tipo de transacción. Además hay políticas para penalizar a malos compradores o vendedores.

EBay Inc. reconoce dentro del reporte anual de operaciones 2014, aspectos relevantes a ser mencionados en lo concerniente a la fiscalidad efectiva generada en las transacciones que ocurren en su plataforma dentro de la jurisdicción de su oficina principal en EEUU. La empresa señala que hay leyes existentes relacionadas con muchos frentes de su negocio, incluidas las leyes tributarias, que para la empresa no siempre le es claro cómo se deben aplicar a su actividad económica. Además señala que dentro del comercio electrónico, tanto para la empresa como para sus beneficiarios, la aplicación de impuestos indirectos como el IVA es un tema complejo y evolutivo. Reconoce además que muchos principios tributarios que imponen impuestos como el IVA, fueron adoptados antes de la adopción y crecimiento del internet y el comercio electrónico. La compañía admite que hay muchas transacciones que ocurren en el desarrollo de su actividad económica, cuya determinación tributaria es incierta, y su posición actual no la convierte en agente de percepción del IVA pagado por compradores en las transacciones que en su plataforma se realizan. Además, su posición hacia la obligatoriedad de que sus usuarios sean determinados como agentes de percepción de IVA o de que se grave un impuesto específico a las transacciones de comercio electrónico, provocarían una

afectación y desincentivo para que los usuarios decidan continuar con actividades comerciales en la plataforma (Ebay Inc., 2015, p. 34). Esta plataforma multilateral se muestra como un ejemplo en su país de jurisdicción principal, de una aproximación regulatoria en temas fiscales que por no haber sido abordado provoca incertidumbre la cual es pudiese terminar transmitida a sus demás subsidiarias en todo el mundo.

3.3.3.2. Amazon.com

La empresa más visitada en la categoría de Compras (Cuadro 1) a nivel global, con 97 millones de visitantes únicos mensualmente en su portal tan sólo dentro de Estados Unidos de América. Contando con muchas subsidiarias en operaciones y provisión de productos a nivel mundial, Amazon Inc. cuenta con oficinas corporativas y fue establecida Seattle, estado de Washington, Estados Unidos de América. Además cuenta con centros de distribución en domésticos y en algunos puntos de sus subsidiarias internacionales. Amazon empezó con un concepto en 1995, proveer libros como una gran librería electrónica ofreciendo todo tipo de títulos y autores y comprando directamente a editoras de libros para ofrecer a consumidores finales libros físicos. A medida que los mercados comenzaron a volcarse a esta estrategia y con la aparición de ediciones de libros electrónica, Amazon reinventó su estrategia y mediante su conocimiento del mercado electrónico se trasladó a ser un gran ofertante de productos mediante la compraventa. Hoy en día, Amazon se trasladó desde su estrategia de compraventa a una combinación con una plataforma multilateral, con un nivel de libertad de los participantes en sus transacciones adecuado para continuar en control de su mercado electrónico.(Amazon.com, 2015; Arar, Larkin, y Bouman, 2007; Treanor, 2010)

Amazon Inc., plataforma multilateral que también se dedica a la compraventa de productos, ofrece sus servicios dentro de las siguientes modalidades: ventas en

plataforma, servicio logístico y distribución, espacio de ofertas de servicios, venta directa a Amazon, servicios de pago usado en Amazon, y el programa de afiliados (Amazon.com, 2015, sec. Seller Account). Las ventas en plataforma consisten en ser una empresa que por medio de Amazon ofrece sus productos a los visitantes de esta plataforma; según el volumen de venta de productos – hasta 40 o más de 40 productos al mes – se establece una tarifa gratuita de registro o un valor fijo de suscripción. En esta modalidad la forma de pago es exclusivamente la que ofrece Amazon para sus visitantes, y la entrega del producto queda bajo coordinación del vendedor. El servicio logístico y de distribución que Amazon ofrece, permite que los vendedores entreguen sus productos a Amazon para que los almacene en sus bodegas y cuando haya una venta, se encargue totalmente de la distribución hasta la ubicación de quien realiza la compra, todo esto por un a tarifa mensual. En los espacios de oferta el interesado ofrece sus servicios a manera de clasificados a los visitantes de la plataforma y Amazon recibe una comisión por servicio contratado y ejecutado solamente, no paga tarifa fija. En la venta directa a Amazon, los negocios deciden vender a Amazon sus productos con la finalidad de que éstos tengan una alta exposición y así contribuya a un mayor número de ventas y los compradores reciban la experiencia de servicio al cliente de la plataforma; básicamente ser un proveedor para Amazon con la garantía de que el nivel de ventas puede aumentar por ser una vitrina electrónico de alta exposición. En los servicios de pagos usados en Amazon, el negocio decide emplear la modalidad de pago ya existente por medio de la cual clientes de Amazon realizan sus compras, y asociarla a su portal web o negocio, para que así más clientes de la plataforma decidan comprar a este negocio. El programa de afiliados consiste en que Amazon recluta a personas que está interesadas en difundir publicidad y enlaces dentro de páginas web específicas, para que más usuarios sean direccionados a su plataforma; esta actividad a cambio de una compensación. Además de

ofrecer servicios ofrecidos para los vendedores, los compradores pueden acceder a beneficios mediante un recargo, el cual engloba servicios avanzados e inclusive compras sin costo de envío o entregas más rápidas de productos físicos.

Amazon.com Inc. dentro de su reporte anual de operaciones, señala que debido a una resolución de la Corte Suprema en la jurisdicción de Estados Unidos de América, no puede obligar la percepción de impuestos estatales o locales a las ventas en lo que respecta a ventas a destinos remotos. Por lo tanto en algunas jurisdicciones la plataforma no percibe los impuestos sobre las ventas de ciertas transacciones, lo que podría crear un ambiente indefinido en el pago de tributos en ciertas ubicaciones (Amazon.com Inc, 2015, p. 11). Así también, dentro de las políticas fiscales aceptadas por los usuarios en el portal electrónico, Amazon reconoce su estrategia de asociación con diversos vendedores y destaca que para ventas dentro de la jurisdicción de Estados Unidos, como empresa calculan los impuestos según las instrucciones del vendedor y jurisdicción de donde proviene este. En caso de que el vendedor conste fuera de Estados Unidos, es éste quien debe determinar el impuesto a ser cobrado en la transacción y notificado al comprador.

3.4. Normativa del IVA en Latinoamérica: identificación del control tributario ejercido en el comercio electrónico dentro de las plataformas multilaterales

La normativa tributaria relacionada con el IVA, posee características que según cada país es aplicada para determinar el valor a pagar del impuesto. Hablar de normativa enfocada en su totalidad en la modalidad de comercio electrónico, es definir una realidad que probablemente no ocurre totalmente en las distintas jurisdicciones en Latinoamérica. Para identificar si el control en el IVA generado en las plataformas multilaterales se realiza, es necesario fijar como punto de partida la normativa tributaria actual relacionada con el tratamiento del IVA dentro del comercio tradicional. Se seleccionaron a dos de los líderes

en el desarrollo del comercio electrónico en Latinoamérica, y a otras economías comparables que conforman países de la costa este de Sudamérica, los cuales han mostrado un importante incremento en sus actividades del comercio electrónico

3.4.1. **Venezuela**

En este país, la Ley del IVA, rige sobre la imposición del IVA gravada sobre la enajenación de bienes muebles, prestación de servicios o importación de bienes, de manera general. El IVA se genera sobre la venta de bienes muebles, importación de los mismos, prestación de servicios aprovechados en el país gravados con IVA, venta de exportaciones de bienes muebles y servicios. Quien realice de manera habitual actividades económicas que constituyen hechos imponible, es el sujeto pasivo obligado a pagar el IVA sobre sus transacciones. Para determinar la base imponible del impuesto, para las ventas de bienes muebles se considera el precio facturado del bien, siempre que no sea menor del precio corriente en el mercado – si fuese menor, la base imponible se fija al precio mayor. En la prestación de servicios, la base imponible será el precio total facturado por el servicio prestado, adicionando valores adicionales por concepto de suministro de bienes muebles por ejemplo, los cuales se agregarán a la base imponible en cada caso. En cuanto a la ubicación y el pago de IVA en las transacciones de comercio electrónico; aquellas ventas cuyos productos transferidos se sitúen en territorio venezolano, así como los servicios aprovechados en el mismo territorio sin que éstos , se gravan bajo la tarifa del IVA correspondiente. Sobre la base imponible del producto adquirido, se determina el IVA a pagar, que es el precio facturado del bien. La tarifa a pagar para el IVA está dentro de un rango de 8% - 16.5%, la misma se define anualmente en el presupuesto anual. Son los sujetos pasivos del impuesto, toda persona natural o jurídica que realice como parte de su giro, objeto u ocupación, realice actividades que

constituyen hechos imposables de IVA. Estos sujetos pasivos presentarán de manera mensual la declaración de IVA de las operaciones gravadas así como las exentas, por los medios proporcionados por la administración, mediante declaración jurada (Ley y Reglamento: Impuesto al Valor Agregado, 2004).

La normativa aplicada en Venezuela, comprendida en la presente investigación incluye la Ley y Reglamento del IVA. Dentro de los textos investigados pertinentes al IVA, en los portales de la administración tributaria venezolana, no se encontró legislación específica para el tratamiento del comercio electrónico en ninguna modalidad de negocio, y el IVA que esto genera. Una de las características destacables de la obligación tributaria, en Venezuela la exportación de bienes y servicios grava IVA, siempre y cuando éstos salgan del país definitivamente. Es decir, quienes reciben el bien o goce del servicio no tienen ni domicilio ni residencia en Venezuela; para estos casos el IVA es tarifa 0%. De no ajustarse a las condiciones el beneficiario, deberá pagar la tarifa de IVA definida para ese período fiscal. De identificar a una persona que reside en Venezuela pero realiza una operación desde fuera de ese territorio con un ofertante venezolano, dicha exportación gravaría IVA bajo el principio de origen, es decir, a la tarifa fijada desde la jurisdicción donde sale el impuesto. Lo imprescindible al conocer el tratamiento del comercio tradicional en cuanto al IVA gravado en las transacciones, es determinar si en Venezuela ya se aplican principios que pudiesen permitir aproximar los mecanismos habituales y trasladarlos a las operaciones de comercio electrónico. En este caso, de darse el principio de origen en las transacciones de comercio electrónico operadas desde sede Venezuela, otros ofertantes con un nivel impositivo menor podrán competir con los ofertantes venezolanos.

Existe, sin embargo un aspecto a destacar en la normativa Venezolana, y es lo concerniente a comprobar operaciones. La Administración tributaria en uso de sus

facultades, puede realizar otros tipos de controles que salvaguarden los intereses fiscales cuando por la modalidad de comercialización, la emisión de comprobantes cause ineficiencia en el desarrollo de la actividad. En estos casos, una de las opciones de control planteadas es que se realice la emisión de comprobantes de venta de sustento en operaciones de comercio electrónico que estén gravadas con IVA.

En relación a las plataformas multilaterales, como mercados virtuales donde interviene cualquier interesado en hacer comercio, el peso de una tarifa según el principio de origen, transgrede el principio de neutralidad sugerido dentro de la fiscalidad del comercio electrónico, por dar una preferencia a la modalidad de comercio. Si bien es cierto, esta tarifa se fija para otros residentes o domiciliados en Venezuela, dentro de una plataforma multilateral, si hubiese otro ofertante de un mismo producto, pero que aplique una tarifa impositiva menor o inclusive una tarifa 0% de IVA, habría una ventaja y un peso mayor al momento de realizar una compra.

Como parte de los desafíos en el desarrollo del control en el comercio electrónico, Guerrero y Govea rescatan opiniones certeras de los desafíos que afronta Venezuela para el desarrollo del comercio electrónico en su control. Entre otros aspectos, se resalta determinar las partes intervinientes en una operación, clasificar las ventas realizadas en el comercio electrónico como *en línea* o *fuera de línea*, y ubicar el lugar desde y hacia donde se realiza una transacción. En cuanto a los medios de pago, se sugiere unificar un mismo medio de pago que sea parte de la transacción para contribuir a la percepción del IVA. En cuanto a la emisión de comprobantes para una transacción, se sugiere el uso de la facturación electrónica para el comercio electrónico. Finalmente, se destaca la necesidad de intervención del gobierno mediante dos elementos importantes: mecanismos electrónicos de control y la revisión de la normativa tributaria para incluir las

particularidades del comercio electrónico en su cuerpo legal y fortalecer las acciones de control. (Guerrero V y Govea, 2006)

3.4.2. Perú

En este país, se rige el IVA mediante el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo. Para efectos de equiparar definiciones, se considera al Impuesto General a las Ventas, el IVA gravado en este país. La imposición del IVA se aplica en las etapas de la producción y circulación de bienes y servicios, permitiendo la deducción del impuesto pagado en la etapa anterior. El hecho generador de IVA está identificado, en la venta en el país de bienes muebles, prestación o utilización de servicios en el país, los contratos de construcción, la primera venta de inmuebles realizada por sus constructores o posterior venta realizada por empresas vinculadas con los constructores, la importación de bienes. La base imponible a gravar IVA, dependiendo de la operación, considera: el valor de la venta en el caso de la venta de bienes, el total de la retribución para prestación de servicios, el valor de una construcción cuando se realiza contratos de construcción, el ingreso que se percibe en la venta de inmuebles sin considerar valor de terreno, el valor en aduana para importaciones según la legislación vigente y los derechos e impuestos en la importación. Forma parte de la base imponible adicionalmente, todo cargo efectuado, prestación de servicios complementarios, y en general todo gasto incurrido por el comprador o quien usa el servicio, debe ser sumado al precio para determinar la base imponible. Como sujeto pasivo del IVA, se considera: a quienes efectúen ventas en el país de bienes gravados, presten servicios en el país gravados, utilicen en el país servicios de parte de no domiciliados, ejecuten contratos de construcción o efectúen ventas de bienes inmuebles, y quienes importen bienes gravados con IVA. En cuanto a la ubicación y el pago de IVA

en las transacciones de comercio; aplica el principio de imposición en el lugar de destino, el territorio nacional, dado a esta razón las importaciones gravan IVA y las exportaciones no. En el caso de la prestación de servicios, se considera a los servicios prestados o utilizados en el país, independientemente del lugar en que se pague o se perciba la contraprestación, y del lugar donde se celebre el contrato. La tarifa general para el IVA es del 18%. La liquidación del IVA se realiza en el mes siguiente a la operación, y en el caso de importaciones con la presentación de la declaración de importación al momento en que ésta se aprueba y se importa el bien. El mecanismo de presentación, es virtual, y el pago mediante los canales con los que la administración tributaria tiene convenio (Ministerio de Finanzas de Perú, 1999)

Existen operaciones específicas en las que no existe IVA gravado – operaciones no objeto de IVA – como: la prestación de servicios en el extranjero por el sujeto domiciliado en Perú o por un establecimiento permanente domiciliado en el exterior perteneciente a personas naturales o jurídicas domiciliadas en Perú, en tanto que el servicio no se goce o consuma en el territorio nacional. Al considerar las plataformas multilaterales, si contemplamos que un técnico residente en Perú presta un servicio de programación de una página web de una empresa peruana, dicho servicio estaría gravado con IVA. Sin embargo, si la empresa solicita el mismo servicio a su establecimiento permanente domiciliado en otro país, pero el establecimiento permanente contrata los servicios en su condición fuera de Perú, al mismo técnico de residencia peruana el cual es contactado mediante una plataforma multilateral para una prestación de servicio; la actividad de servicio técnico según este principio, no pagaría IVA, lo cual afecta el ingreso tributario que hubiese ocurrido si el servicio se quedaba dentro del país. Por otra parte, el principio de destino está considerado dentro la normativa peruana, y este recurso

puede dar paso a que aún exportaciones de casos especiales, sean gravadas con IVA a una tarifa en donde se sitúe el comprador.

Dentro de la legislación de Perú, existen retos que deben ser atendidos en relación a la aplicabilidad de la normativa que regule y controle el desarrollo del comercio electrónico y la tributación en las operaciones contenidas en este. La Administración tributaria debe encontrar mecanismo para identificar si una empresa o persona natural realiza transacciones de comercio electrónico, mediante una vinculación básica de operaciones; esto debe darse de manera electrónica para crear eficientemente el control. En ocasiones, cuando se realizan actividades en plataformas multilaterales, los usuarios que intervienen en una transacción no registran datos verdaderos o falsean su verdadera identidad. Así también, se debe abordar la determinación del lugar donde una transacción se realiza efectivamente, y cuál es la residencia fiscal del sujeto pasivo. Dentro de los textos investigados pertinentes al IVA, en los portales de la administración tributaria peruana, no se encontró legislación específica para el tratamiento del comercio electrónico en ninguna modalidad de negocio, y el IVA que esto genera. Por lo que, también es pertinente dar un vistazo a la normal actual y cómo puede ser modificada para incorporar la realidad de la economía digital.

3.4.3. Colombia

En este país, el IVA se lo define como Impuesto sobre las Ventas, a través del Estatuto Tributario de los Impuestos que son administrados por la administración tributaria colombiana, Libro tercero. La imposición del IVA se aplica en la venta de bienes corporales muebles, servicios prestados en el territorio nacional colombiano, y en la importación de bienes corporales muebles. El hecho generador de IVA se efectúa en la transferencia del dominio a título gratuito u oneroso de bienes corporales muebles, retiros

de bienes corporales muebles hechos por el responsable para su uso o para formar parte de los activos fijos de la empresa, y las incorporaciones de bienes corporales muebles a inmuebles, o a servicios no gravados, así como la transformación de bienes corporales muebles gravados en bienes no gravados. La base imponible a gravar IVA, tanto en la venta como la prestación de servicios, será el valor total de la operación, sea que ésta se realice de contado o a crédito, incluyendo todos los gastos directos de financiación y demás erogaciones complementarias, aunque se facturen o convengan por separado y aunque, considerados independientemente no se encuentren sometidos a imposición; en el caso de las importaciones la base gravable es el valor CIF del bien más los derechos de aduanas. Como sujeto pasivo del IVA, se consideran a: los comerciantes, quienes presten servicios, los importadores, los contribuyentes pertenecientes al régimen común del impuesto sobre las ventas, cuando realicen compras o adquieran servicios gravados con personas pertenecientes al régimen simplificado, por el valor del impuesto retenido, sobre dichas transacciones. En cuanto a la ubicación y el pago de IVA en las transacciones, se considera al territorio colombiano como jurisdicción donde debe ocurrir el hecho generador; aplica el principio de imposición en el lugar de destino para ventas al exterior, las importaciones gravan IVA y las exportaciones no. La tarifa general para el IVA es del 16%. La liquidación del IVA se realiza de manera bimestral para grandes contribuyentes, personas jurídicas y naturales cuyos ingresos brutos al final del año fiscal sean iguales o superiores a 92.000 UVT. Se hará de manera cuatrimestral para personas jurídicas y naturales cuyos ingresos brutos al final del año fiscal sean iguales o superiores a 15.000 UVT pero inferiores a 92.000 UVT. Se hará anual para personas jurídicas y naturales cuyos ingresos brutos al final del año fiscal sean inferiores a 15.000 UVT. Sin perjuicio de tener una modalidad de presentación de declaración, los sujetos pasivos deberán hacer pagos cuatrimestrales sin declaración, a manera de

anticipo del impuesto sobre las ventas., los montos se calcularán teniendo en cuenta el valor del IVA pagado a 31 de diciembre del año anterior; el valor de la UVT se ajusta anualmente. El mecanismo de presentación, es electrónico según las plataformas proporcionadas por la administración tributaria, y el pago mediante los canales con los que la administración tributaria tiene convenio.(Dirección General de Impuestos Nacionales, 1989)

Como comentario destacable dentro de la normativa tributaria del IVA en Colombia, los servicios e intangibles bajo el tratamiento de tributación de destino, aquellos que son prestados desde el exterior, gravaría a la tarifa dentro del territorio colombiano, por lo que al momento de realizar el pago por dicho servicio, el impuesto debería quedarse dentro del país. Es por esto que el beneficiario del servicio, deberá realiza la retención correspondiente al impuesto sobre las ventas en su totalidad – es decir 100% del impuesto queda retenido. En este caso, se opera según los intereses fiscales nacionales. Otro aspecto destacable, es que hay tres departamentos del territorio colombiano en los que no se cobra impuesto sobre las ventas- Amazonas, San Andrés, Providencia-, el enfoque se da por cuanto estos lugares son considerados lugares turísticos y se busca incentivar el consumo. Considerando el principio de destino, al realizarse una transacción comercial, las exportaciones no gravan impuesto a las ventas sino que se gravan a la tarifa del lugar de destino del producto. De usarse la ubicación de los departamentos jurisdiccionales dentro de Colombia, como un mecanismo para trasladar la venta de un bien al exterior, se plantea el siguiente ejemplo: comprar un bien en San Andrés sin impuesto sobre las ventas, por medio de una plataforma multilateral y después venderlo en esa misma plataforma a un comprador fuera del territorio colombiano, sería una transacción que no pagaría impuesto a las ventas dentro del territorio colombiano y sería trasladado sin impuesto al exterior. Dentro de los textos

investigados pertinentes al IVA, en los portales de la administración tributaria colombiana, no se encontraron referencias de normas específicas para el tratamiento del comercio electrónico en ninguna modalidad de negocio, y el IVA que esto genera.

Delinear los desafíos en la normativa tributaria concerniente al IVA, para alinearla a las transacciones de comercio electrónico que ocurren en varios portales electrónicos y también plataformas multilaterales, no dista de los desafíos de las hasta ahora citadas naciones de Latinoamérica. Es imprescindible esclarecer los principios de tributación en origen y destino, conociendo quienes son las partes intervinientes, quién debería recaudar el IVA, y cuál debería ser la tarifa. En medio de la definición de estos conceptos, se debe pensar en el costo que representa a la administración tributaria en Colombia y demás países, el desarrollo de mecanismos de control luego de definir conceptos en el comercio electrónico.

3.4.4. Chile

Chile define los aspectos del IVA en la Ley sobre Impuestos a las Ventas y Servicios. Se considera al Impuesto a las Ventas y Servicios, el IVA gravado en este país. La carga del impuesto a las ventas recae en la venta de bienes corporales muebles e inmuebles ubicados en territorio chileno, independientemente del lugar en que se celebre la transacción u operación. Como aspectos generales del hecho generador de IVA, está identificado sobre las ventas y servicios. Se definen ventas y servicios a: en general cualquier universalidad que comprenda transferencia de bienes corporales muebles de su giro; las importaciones; contratos de construcción; el arrendamiento, subarrendamiento, usufructo o cualquiera 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; el arrendamiento, subarrendamiento o cualquier otra forma de cesión del

uso o goce temporal de marcas, patentes de invención, procedimientos o fórmulas industriales y otras prestaciones similares. La base imponible a gravar IVA, la conforma el valor de las operaciones adheridas a la transacción, debiendo adicionarse a dicho valor, si no estuvieren comprendidos en él: el monto de gastos de financiamiento de la operación a plazo incluido intereses, incluyendo los intereses moratorios, que se hubieren hecho exigibles o percibidos anticipadamente en el período tributario; el valor de los envases y de los depósitos constituidos por los compradores para garantizar su devolución; impuestos adicionales gravados a la transacción. El sujeto pasivo del IVA es: el importador; el comprador o adquirente, cuando el vendedor o trayente no tenga residencia en Chile; la sociedad o comunidad sin fin de lucro; el aportante, en el caso de aportes a sociedades; el beneficiario del servicio, si la persona que efectúa la prestación residiere en el extranjero; los contratistas o subcontratistas. En cuanto a la ubicación y el pago de IVA en las transacciones de comercio; aplica el principio de imposición en el lugar de destino para transacciones al exterior. En el caso de transacciones dentro del territorio chileno, aquellos bienes ubicados en su territorio, a pesar de que al tiempo de celebrarse la convención se encuentren transitoriamente fuera de él, y los bienes cuya inscripción, matrícula, patente o padrón hayan sido otorgados en Chile. En el caso de servicios, aquellos prestados o utilizados en el territorio nacional chileno, sin diferenciar el lugar en que la remuneración correspondiente se pague o perciba. La tarifa general para el IVA es del 19%. La liquidación del IVA se realiza en el mes siguiente a la operación, y el mecanismo de presentación, es electrónico; el pago mediante los canales con los que la administración tributaria tiene convenio (Junta de Gobierno de la República de Chile, 1976)

Dentro de la legislación chilena, se destaca una exención de IVA en esta investigación, para los ingresos percibidos por la prestación de servicios a personas sin

domicilio ni residencia en Chile; siempre y cuando esta operación sea definida como exportación por la administración fiscal chilena. En caso de calificar una operación de servicio como exportación, por ejemplo, el servicio de levantamiento de bases de datos de perfiles de clientes chilenos que será entregada a una empresa que no posee ni domicilio ni residencia en Chile, esta operación no pagaría impuesto a las ventas por parte del beneficiario. Ahora, si la empresa que compró la base de datos contrata a través de una plataforma multilateral, por primera vez a una empresa localizada en Chile para realizar ventas directas, y como insumo le otorga la base de datos que adquirió previamente, la base de datos se transfirió al exterior pero para una venta dentro de Chile. La plataforma multilateral sirve como un medio para no levantar sospechas de un posible vínculo entre la empresa chilena que prestará el servicio de venta directa y la empresa extranjera que adquirió una base de datos. Ante este posible riesgo, nuevamente es muy importante definir el vínculo, los responsables de pago de impuesto, y la ubicación de compradores y vendedores jurisdiccionalmente. Chile, según la revisión de normativa tributaria específica para el tratamiento del IVA en el comercio electrónico entre sus distintas modalidades de negocio, no cuenta con legislación específica que vincule tributación y comercio electrónico.

La perspectiva tributaria en Chile permite concluir y coincidir que dentro de la normativa chilena, además de la tributaria, pudiesen existir mecanismos legales aplicables pero no se define cuáles utilizar. La no definición simétrica entre cada normativa complica la construcción de un criterio certero para tratar al comercio electrónico. A pesar de esta necesidad, Truan Kaplan (2012) aprecia que la legislación complementaria a la tributaria posee integración avanzada con internet, y destaca a Chile como un país moderno. Para poder armonizar la normativa tributaria y aplicarla al comercio electrónico, considera necesario un cuerpo legal que unifique la aplicación de

principios para tratar temas como jurisdicción de partes, impuesto a pagar, sujetos de impuesto, entre otros temas. Se considera importante también, la apreciación de la comunidad académica como un impulso a que finalmente exista en autoridades chilenas, una definición normativa para las transacciones realizadas en el comercio electrónico.

3.4.5. Argentina

Argentina trata lo relacionado al IVA por medio de la Ley de IVA. La imposición del IVA se aplica a ventas de cosas muebles dentro del territorio argentino; las prestaciones de servicio de independientes dentro del territorio; importación definitiva de bienes muebles; la prestación de servicios en el exterior, cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en Argentina cuando los usuarios sean sujetos del impuesto y revistan la calidad de responsables inscriptos. El hecho generador de IVA se efectúa en ventas de cosas muebles; Obras, locaciones y prestaciones de servicios, excluidos los realizados en el país para ser utilizados en el exterior; importación definitiva de cosas muebles; prestaciones realizadas en el exterior para ser utilizadas en el país. La base imponible a gravar IVA, se define para mercaderías, servicios e importaciones: para el primero se considera el precio neto de ventas incluyendo servicios complementarios, excluyendo todo impuesto y el IVA imponible; para servicios se considera el pago total que se efectúe a un proveedor de servicios; para importaciones la base imponible sería el valor de las mercaderías computado de la misma manera que los derechos aduaneros, incrementándolo con los impuestos de importación y cualquier otro impuesto gravado sobre las mercaderías menos el IVA. Como sujeto pasivo del IVA, se consideran a quienes vendan habitualmente cosas muebles, realicen locaciones o prestación de servicios gravadas, realicen importaciones definitivas de cosas muebles y resulten prestatarios de las prestaciones realizadas en el exterior para ser utilizadas en el país. En

cuanto a la ubicación y el pago de IVA en las transacciones, se considera al territorio argentino como jurisdicción donde debe ocurrir el hecho generador. En ventas el hecho debe ocurrir en el país, para obras o locaciones y prestaciones de servicios también debe ser dentro del país, y en lo que respecta a prestaciones realizadas en el exterior pero cuya utilización sea en Argentina. La tarifa general para el IVA es del 21%. La liquidación del IVA se realiza de manera mensual en relación al mes anterior de operación a través de una declaración jurada; el mecanismo de presentación, es electrónico según las plataformas proporcionadas por la administración tributaria, y el pago mediante los canales con los que la administración tributaria tiene convenio. (Ministerio de Economía y Finanzas Publicas Argentina, 1997)

La exención para bienes importados por turistas mediante regímenes especiales, señala que mediante filtro de aduana, se puede calificar bienes importados dentro de regímenes especiales para la importación. Si esto pudiese darse como parte de un beneficio que no tribute en Argentina, nuevamente se pueden considerar estrategias para que la base se erosione y no se pague IVA. En el supuesto que una empresa requiera la compra de un bien especial para realizar su actividad económica a un valor de mercado muy alto, para evitar el proceso de calificación por aduanas o el pago de IVA, por medio de plataformas multilaterales realiza una subasta para contratar los servicios de un técnico en su giro de negocio, bajo la condición de que dicho técnico importe aquel bien especial y califique para traerlo a IVA exento. En este sentido, la plataforma permite localizar sin crear vínculos a un tercero que cerraría esta figura, y luego la empresa se encargaría de adquirir la maquinaria a un precio menor conservando los servicios prestados del técnico. Establecer un mecanismo de erosión, por medio de consideraciones especiales que la normativa de IVA en los países posee y en general normativa no definida para operaciones en comercio electrónico, resulta un ejercicio con posibilidades

incrementadas por ser un medio electrónico, donde interviene una población mundial de interesados en realizar actividad.

En la administración tributaria argentina, como una aproximación a ejercer control por medio de comercio electrónico en las plataformas multilaterales, estableció un régimen especial de percepción en el IVA, para operaciones que se desarrollen en portales virtuales. La resolución general no. 2955 vigente a partir de 01 de Enero de 2011, identifica como operación de todo tipo de bienes o servicios que se perfeccionen a través de una plataforma virtual, fijando al sujeto pasivo del impuesto a personas con mínimo 10 operaciones en una plataforma multilateral y cuyas operaciones sumen un valor determinado. La tarifa específica de acuerdo a la categorización de sujetos pasivos, va desde 1%, 3%, y 5%. Los agentes de percepción se mencionan específicamente, dos empresas cuyo giro de negocio ocurre en plataformas multilaterales. Bajo este mecanismo, la aproximación a ejercer un mejor control aumenta, considerando así, que la normativa completa debe adquirir un giro en atender los aspectos tributarios aún más específicos.

3.4.6. Brasil

Dentro del territorio brasileño, existe una realidad compleja en el tratamiento de los impuestos al consumo. Existen varios impuestos indirectos cobrados, que coexisten con otros impuestos, los cuales pertenecen a la disposición territorial en la que Brasil se ubica. A continuación se definen los impuestos (Jaso y Alcántara Barrón, 2013):

Alcance y Objeto de Impuestos:

1. Impuesto estatal sobre las ventas y servicios, o ICMS, grava sobre movilidad de bienes y prestación de servicios: suministro de bienes y energía eléctrica,

suministro de servicios e importación de bienes o servicios específicos. Se declara mensualmente

2. IVA Federal (IPI) grava sobre productos industrializados o importados. No grava sobre exportaciones.
3. Impuesto municipal sobre los servicios (ISS) se aplica sobre servicios específicos.
4. Impuestos federales al ingreso bruto PIA y CONFINS, se calculan sobre el ingreso mensual

Hecho generador y Lugar:

1. Para todos los casos en bienes, depende de dónde se localice el bien, al momento del hecho generador.
 - ICMS: en el despacho de bienes
 - IPI: cuando productos fabricados se despachan desde
 - PIS/COFINS: cuando los ingresos brutos de ventas se registran en libros contables
2. Impuesto estatal ICMS en servicios: el lugar donde se inicia el servicio y; servicios de comunicación en el lugar donde se transmite. Donde se preste el servicio
3. El IVA Federal IPI: no aplica sobre servicios
4. Impuesto Municipal sobre los servicios ISS: los servicios se prestarán en el lugar donde se encuentra ubicado el prestador del servicio y el hecho ocurre donde éstos se presten.
5. Impuestos federales sobre el impuesto bruto PIS/COFINS; cuando los ingresos brutos recibidos por los servicios prestados se registran en los libros contables.

Base Imponible

1. ICMS: el valor de la operación al momento del embarque; en servicios es el precio del servicio de transporte o comunicación.
2. IPI: en el mercado local, el valor total de la operación; y en la importación el valor usado como importe gravable de impuestos.
3. ISS: el precio del servicio
4. PIS/COFINS: ingresos brutos mensuales del contribuyente

Tarifa

1. ICMS: operaciones interestatales de 17% a 19%.
2. IPI: varían según producto y código arancelario
3. ISS: aplicadas por cada municipio
4. PIS/COFINS: entre 1.65% - 7.60%

Exenciones destacadas

1. ICMS: venta a Zona Franca de Manaus
2. IPI: Ventas de productos manufacturados de la Zona Franca de Manaus
3. ISS: N/A
4. PIS/COFINS: exportaciones exentas.

Presentación declaración

La declaración de estos impuestos se realiza mensualmente, de manera general.

Considerar estas tarifas impositivas que están aplicadas según el principio de origen, hacen que un producto grave impuesto tanto en el lugar donde sale como en el lugar donde llega. Esto causa una doble imposición sobre el bien, lo cual distorsiona la transacción. Además, para las transacciones de comercio electrónico, la aplicación de diversos impuestos, guiará a que un vendedor en Brasil, para exportaciones, busque

localizarse en una ubicación donde no se cobre alguno de los impuestos indirectos para realizar una operación. El sistema tributario brasileño tiene su complejidad por ser un estado federado.

3.5. Plan para enfrentar Erosión de bases imponibles y traslado de beneficios (BEPS) - Acción 1: Desafíos en la Economía Digital

3.5.1. Alcance BEPS

Las BEPS son estrategias que están siendo analizadas por los países de la OCDE, y han sido motivo de instaurar planes en contra de su insembración en el comercio electrónico y tradicional. Su principal enfoque es concientizar a los gobiernos en que las empresas multinacionales buscarán reducir su comportamiento ético fiscal mediante el movimiento de sus rentas a países con tarifa impositiva menor o nula, y también el uso de mecanismos que reduzcan la base imponible para determinar el impuesto al consumo pagado. Este proyecto está propuesto por la OCDE y está siendo respaldado por el grupo G20 y G8 – las naciones más poderosas económicamente en el planeta.

Las BEPS representan la erosión de la base imponible sobre la que se tributa y el desplazamiento de beneficios a otros sitios para eludir jurisdicciones con tasas de imposición altas. Es un problema global que requiere soluciones globales. Las BEPS hacen alusión a las estrategias de planificación tributaria en las que se aprovechan las lagunas y desajustes en las normas tributarias para cambiar artificialmente la ubicación de los ingresos percibidos a lugares donde se paga poco o nada de impuestos, donde hay poca o ninguna actividad económica. Esto resulta en el pago mínimo o nulo de impuestos por parte de los contribuyentes. En un mundo cada vez más interconectado, las leyes fiscales nacionales no siempre han seguido el ritmo de las corporaciones globales, así como el aumento de la economía digital, dejando vacíos que pueden ser explotados y

conseguir beneficios. Se desarrollaron 15 acciones específicas en el marco del Proyecto G20/OCDE BEPS para equipar a los gobiernos con los instrumentos nacionales e internacionales necesarios para hacer frente a este desafío. El primer conjunto de medidas e informes fueron puestos en marcha desde septiembre 2014. La correcta aplicación de lineamientos para combatir BEPS da una mayor seguridad al reducir las disputas sobre la aplicación de las normas fiscales internacionales, y la estandarización de los requisitos. De todas las acciones, el denominador común es que se busca transparentar las tarifas gravadas sobre las transacciones comerciales. Las 15 acciones del plan de acción BEPS, son las siguientes:

- Acción 1: Desafío fiscales en la economía digital
- Acción 2: Coordinación en las diferencias en el tratamiento fiscal de los instrumentos, las entidades, y las transferencias entre dos o más países.
- Acción 3: Corporación extranjera bajo control
- Acción 4: Deducibilidad de los intereses y otras obligaciones financieras
- Acción 5: Prácticas nocivas tributarias
- Acción 6: Abuso en el uso de convenios
- Acción 7: Eludir de manera virtual el estatus de establecimiento permanente
- Acción 8: Precios de transferencia sobre intangibles
- Acción 9: Precios de transferencia para riesgos y capital
- Acción 10: Precios de transferencia para otras transacciones de alto riesgo
- Acción 11: Procesamiento de información en los casos BEPS y acciones que conllevan a esto
- Acción 12: Divulgación de acuerdos de planificación tributaria agresiva
- Acción 13: Documentación en precios de transferencia

- Acción 14: La efectividad en los mecanismo de resolución en disputas aplicación de convenios
- Acción 15: Desarrollo de un instrumento multilateral para modificar convenios de doble imposición

Durante el año 2015, ya se han avanzados compromisos en las 15 acciones. Además, se han realizado reuniones de trabajo tales como la de Lima, Perú para conversar de las BEPS pero con afectación a la realidad del sector latinoamericano. De entre los temas conversados en esta cita con perspectiva regional se habló de: Problemas dentro de BEPS identificados como prioridades para los países y economías de la región LAC y, resultados en 2014, situación al 2015- haciendo hincapié en los borradores de proyecto en materia de erosión de las bases imponibles y traslado de beneficios (BEPS) recientemente publicados-y, herramientas y estrategias de aplicación; cómo pueden los países plasmar eficazmente sus puntos de vista en el Proyecto BEPS. Las líneas de acción relevantes para América Latina y Caribe, en relación al comercio electrónico, tienen mucho que ver con la situación actual de la regulación dentro del comercio electrónico. Los participantes de la región reconocieron contar con una experiencia limitada en la región, e insistieron en la necesidad de abordar el problema y de promover una mayor sensibilización al respecto. Por otra parte, la economía digital plantea problemas que no se circunscriben exclusivamente a la erosión de la base imponible y al traslado de beneficios (BEPS), como son los desafíos inherentes al nexo y al tratamiento fiscal de los datos. Como principal conclusión en esta cita, se despertó un gran interés en desarrollar mecanismos adecuados para el intercambio de información. Dentro de este plan, existió la colaboración de diversas naciones en las que no se incluye a Ecuador.

La erosión de bases imponible y traslado de beneficios, es un fenómeno que ya ha venido ocurriendo bajo la modalidad del comercio internacional. Esto afecta la

recaudación sobre la renta obtenida por los negocios y también los impuestos recaudados por las transacciones comerciales – IVA. Su tratamiento con el afán de preservar una correcta aplicación de la fiscalidad en los países afectados, ha permitido que el intercambio de información sea un mecanismo que coarte la elusión y evasión tributaria de parte de empresas con vínculos en distintas jurisdicciones impositivas. Sin embargo, dentro de la economía digital, los desafíos aumentan por cuanto la presencia física de las partes en una transacción no es indispensable, lo que escala a un nivel mayor la determinación de responsabilidad en la recaudación y pago de impuestos.

Considerar por ejemplo, a una empresa que realiza actividades exentas de IVA en su jurisdicción, y que realicen la compra de un bien intangible a un proveedor ubicado fuera de su jurisdicción nacional, por medio de una plataforma multilateral. De aplicar el principio de destino, el comprador debería autoliquidar el IVA a la tarifa de su jurisdicción, siempre que su jurisdicción le exija que deba hacer esto. Si su jurisdicción no solicita esta autoliquidación, la adquisición de este bien intangible no pagaría IVA. El principal peligro que ocurre donde se detecta el fenómeno *BEPS*, es si el sujeto que se ve atraído a aplicar una estrategia de erosión o traslado, decide ejercer con apego a las normas tributarias su obligación o aprovecha vacíos legales para tributar a tarifas menores o inexistentes. Las modalidades de elusión tienen posibilidades incrementadas exponencialmente en el entorno del comercio electrónico y plataformas multilaterales. Puesto que el Plan *BEPS* enmarca situaciones en la recaudación de impuesto a la renta e IVA, debido al enfoque del presente trabajo de investigación, se expondrá el plan enfocado al IVA solamente.

3.5.2. Plan de Acción BEPS: Desafíos impositivos en la Economía digital

Las 15 acciones del Proyecto *BEPS* constituyen una iniciativa de vanguardia en el cambio de las normas tributarias internacionales, su diseño promueve cambios en leyes domésticas y sus aplicaciones. El desarrollo del Plan hacia el tratamiento de la economía digital, Acción 1 del proyecto BEPS, fue entregado de manera preliminar para el segundo semestre del 2014. Ahora, con la culminación del primer semestre 2015 se hizo entrega oficialmente del Plan final. Este plan enfoca de manera general y específica los desafíos que ocurren en la economía digital, destacando los principios de política fiscal en los que se basan las recomendaciones para una correcta forma de pago de impuestos directos e indirectos. El desafío de *BEPS* en la economía digital consiste en determinar las dificultades que ésta presenta cuando se aplican normas internacionales tributarias, ofreciendo alternativas que contribuyan mitigar el impacto en la recaudación apropiada de IVA. El enfoque de este plan de acción consiste, entre otros aspectos: descifrar la habilidad de un negocio para tener presencia digital en la economía de un país sin que su actividad grave impuesto alguno por la falta de nexo en esa economía según normas internacionales; el proceso de añadir valor al generar bases de datos con criterios de preferencias de usuarios ubicados en un sector específico, según comportamientos de compras en plataformas virtuales; los nuevos modelos de negocio de la economía digital; y cómo asegurar la recaudación efectiva del IVA en lo que respecta a ventas entre jurisdicciones de bienes y servicios digitales.

Considerando el enfoque del presente trabajo de investigación, el plan BEPS en lo concerniente a la determinación y pago de IVA, resalta que una de las principales características que deben atenderse es la movilidad. La habilidad de que un contribuyente cambie su lugar de operaciones en el comercio electrónico, es parte de las desventajas en la determinación del IVA en una transacción. No es necesaria la presencia física de un

negocio en un país para realizar una venta, pues basta solamente con un portal electrónico para vender y dichos valores son pagados al ofertante, llegando finalmente a que hay una posibilidad que el IVA recaudado en una transacción sea menor a la tarifa fijada en la jurisdicción donde está el comprador o inclusive recaudación nula. Al no definir específicamente las distintas modalidades en que ocurren operaciones que erosionan bases imponibles de impuesto en la economía digital, el plan de acción contra las *BEPS* expone el alcance de estrategias que tienen una posibilidad de ocurrir en el comercio electrónico y que agravan la ejecución de actividades elusivas.

A lo largo de la construcción del plan de acción, la OCDE ha considerado en trabajos previos a estas recomendaciones enfocadas en *BEPS*, el definir principios base que ayuden a levantar lineamientos para tratar la erosión de las bases imponibles en la economía digital, de manera justa. Existen cinco principios a aplicarse en la política fiscal de prevención de *BEPS*: Neutralidad, Eficiencia, Certeza y Simplicidad, Efectividad y justicia, Flexibilidad. Al hablar de Neutralidad, la imposición debe darse sin discriminar el tipo de negocio cuya actividad grave un impuesto, puesto que de no hacerlo la imposición sería un efecto que distorsione la competencia de mercado. La optimización de costos administrativos para los negocios y gobiernos debe ser llevada con Eficiencia, minimizándoles hasta lo posible. Las normas impositivas deben ser claras y simples de entender para su correcta ejecución, disminuyendo la elección del contribuyente a eludir/evadir su obligación tributaria; Certeza y Simplicidad. La política fiscal Efectiva y Justa, produce una recaudación tributaria apropiada en el momento apropiado evitando que los negocios o individuos estén sujetos a imposición doble o a una no-imposición doble, en las jurisdicciones donde realicen sus transacciones. Finalmente, la Flexibilidad en los sistemas tributarios es una característica clave para el tiempo en que la economía digital se desarrolla; mantener desarrollo y movilidad ante los

cambios agresivos del comercio electrónico, por lo que la rigidez de un sistema tributario se ajuste a un contexto cambiante normativo.

La problemática dentro del IVA para transacciones en plataformas multilaterales y en el comercio electrónico, abarca varios asuntos a tratar, resumidos en que se necesitan lineamientos para la determinación del IVA en transacciones electrónicas, que sean ejecutados por las distintas jurisdicciones por igual. El IVA grava sobre el valor añadido en cada etapa del desarrollo de un producto, y no sobre el negocio que ofrece el producto; la carga tributaria recae sobre el consumidor final y el negocio es el perceptor del IVA a pagar. Bien sea el IVA gravado sobre la venta de bienes tangibles, prestación de servicios, intangibles o productos digitales, la tarifa fijada en transacciones entre jurisdicciones diferentes la podría definir el vendedor o el lugar de ubicación del comprador. Puesto que estos principios de origen y destino, alteran la determinación de una tarifa impositiva de IVA, es vital que la modalidad de comercio electrónico se identifique con un principio normativa para definir la obligación tributaria. Por otro lado, si se pudiese identificar la operación y determinar el IVA a pagar, pero no conocer los sujetos responsables del pago y percepción del IVA, entorpecería la recaudación efectiva del impuesto hasta el lugar dónde debe ser recaudado. Cuando la operación ocurre entre consumidores finales privados y proveedores fuera de su jurisdicción, la recaudación del IVA se vuelve aún más complicada; determinar la tarifa a pagar y el mecanismo de recaudación podría representar un costo elevado para las administraciones tributarias que reclaman ese impuesto para sus arcas, puesto que no hay reglas claras de cómo recaudar el IVA.

3.5.3. Lineamientos de Aplicación de IVA para transacciones en el comercio electrónico

Ante el desarrollo del plan para enfrentar los desafíos de la economía digital y las *BEPS*, surge la construcción de lineamientos por parte de bloques de países que han venido trabajando en el plan *BEPS* de aplicación multi-ámbito. Desde Abril 2014, en el foro mundial de IVA, se viene trabajando en un paquete de normas generalmente aceptables en distintas jurisdicciones impositivas mundiales, como una alternativa para fijar reglas de juego en la ejecución de transacciones cuya operación es internacional. Un segundo espacio para revisión en Julio 2015 por parte de la Comisión de Asuntos Fiscales de la OCDE involucró también a países del G20 en el perfeccionamiento de estos lineamientos, donde se incluyeron las operaciones que acontecen en la economía digital. Para Noviembre 2015, en un nuevo foro mundial del IVA, se terminaron de modificar los lineamientos para aplicación del IVA; el documento está actualmente disponible para su revisión y aplicación. Los lineamientos para la aplicación del IVA en la economía digital, forman parte del plan de la Acción 1 que encara los retos de la economía digital. Cabe indicar que los lineamientos internacionales para la aplicación del IVA provistos por la OCDE no son una porción legislativa que modifica las normativas de los demás Estados del mundo, puesto que la soberanía en política fiscal le corresponde a cada nación. Son básicamente lineamientos de referencia, que pueden servir como un insumo para quienes elaboran los textos normativos tributarios, para evaluar correctamente la toma de decisiones.

Los lineamientos para la correcta aplicación del IVA, surge ante la interrogante de cómo salvaguardar la recaudación debida del IVA en las transacciones inter-jurisdiccionales donde un externo provee bienes o servicios digitales. De entre las actividades de comercio electrónico, la OCDE identifica aquellas transacciones de

importación de bienes a precios bajos adquiridos mediante compra en línea, sobre las cuales no se recauda IVA, por cuanto las jurisdicciones los eximen de imposición para aliviar la carga tributaria. Esto crea una competencia agresiva al momento de seleccionar qué jurisdicción brinda esta ventaja en importar bienes con valores bajos. Por esta operación de importación, entre otras, surge la necesidad de establecer lineamientos para realizar una correcta recaudación de IVA de las transacciones *B2C* por proveedores en el exterior, de productos digitales. Lo valioso de los lineamientos del IVA, es que las operaciones y las modalidades planteadas en las que se genera IVA, ocurren actualmente en la gran mayoría de economías en el mundo, haciendo este documento relevante y útil en diversas jurisdicciones.

Los lineamientos en la recaudación del IVA, es un documento que empiezan identificando las características principales del IVA como un impuesto indirecto que grava sobre el valor que se agrega a cada etapa de elaboración de un producto hasta su venta a un consumidor final. El contexto de la aplicación de los lineamientos, surge del marco impositivo de Ottawa, una de las primeras aproximaciones al tratamiento del comercio electrónico y el IVA, de los años 90; este fundamento es el pilar fundamental del desarrollo de iniciativas para proponer mejoras a la normativa del comercio electrónico en el entorno internacional. También, el documento define los principios sobre los cuales se deben construir políticas tributarias equitativas en los países, sin dar preferencia con la aplicación de estos principios, a modelos de negocio preferenciales; además la sugerencia de manejar tarifas impositivas similares en las distintas jurisdicciones para ampliar el marco de neutralidad en el comercio electrónico. Con la aplicación del principio de destino – el IVA se grava en el lugar donde se hace goce del bien o servicio – se establecen las reglas para el comercio dentro de las modalidades de negocio *B2B-B2C*; además tratamiento de registro de transacción, crédito tributario,

pago, facturación, recaudación de impuesto, entre otras gestiones propias de la modalidad de negocio. Finalmente, el lineamiento propone un mecanismo de cooperación entre los países que empleen esta modalidad, por vínculos bilaterales y multilaterales. El plan contempla servicios para contribuyentes, y la aplicación de los lineamientos en caso de evasión. Este insumo forma parte de la iniciativa de la Acción 1, por lo que el plan identifica necesidades y propone soluciones; la aplicación de este plan debe estar sujeta a la revisión de esquema de negocio recurrente en las jurisdicciones de cada país para saber los mecanismos de control más efectivos a emplear.

3.6. Ecuador: normativa tributaria y las *BEPS*

3.6.1. Normativa IVA

Ecuador se encuentra regulado en el aspecto tributario, por medio de la administración tributaria ecuatoriana, cuyos principales instrumentos legales para dar el tratamiento son la Ley de Régimen Tributario Interno, y su respectivo reglamento. Le acompañan además, las resoluciones que dan alcance y amplían lo contenido en las normas tributarias ecuatorianas. La obligación tributaria en Ecuador, está determinada conforme a lo siguiente:

- *Objeto de Impuesto:* grava sobre las transferencias de dominio, importación de bienes muebles, intangibles, y servicios prestados.
- *Hecho Generador:* transferencias locales de dominio de bienes en el momento de la entrega del bien o en el momento del pago total o parcial del precio o acreditación en cuenta, prestaciones de servicios en el momento en que se preste efectivamente el servicio o en el momento del pago total o parcial del precio o acreditación en cuenta, prestaciones de servicios por avance de obra o etapas, el hecho generador del impuesto se verificará con la entrega de cada certificado de avance de obra o etapa, uso o consumo

personal por parte del sujeto pasivo del impuesto de los bienes que sean objeto de su producción o venta cuando se retire el bien, introducción de mercaderías al territorio nacional al despacharse en aduanas, y la transferencia de bienes o prestación de servicios que adopten la forma de tracto sucesivo.

- *Base imponible:* es el valor total de los bienes muebles de naturaleza corporal que se transfieren o de los servicios que se presten, calculado a base de sus precios de venta o de prestación del servicio, que incluyen impuestos, tasas por servicios y demás gastos legalmente imputables al precio; considerando ciertas deducciones como descuentos, valor de bienes o envases devueltos por el comprador, entre otros.
- *Sujeto Pasivo:* como contribuyentes, agentes de percepción y agentes de retención, dependiendo si importan bienes gravados, o habitualmente transfieren bienes o prestan servicios, o por ley deben retener IVA.
- *Territorialidad:* Se aplica el IVA dentro del territorio ecuatoriano.
- *Exenciones destacadas:* Aquellos bienes o servicios que se exporten están exentos de IVA. Para ser validada la operación como exportación de servicio el exportador debe estar domiciliado o residente en Ecuador; el usuario o beneficiario del servicio no debe estar domiciliado o como residente en Ecuador; el uso, aprovechamiento o explotación de los servicios por parte del usuario o beneficiario deben darse en su totalidad en el extranjero, aunque la prestación del servicio se realice en el país; y, que el pago efectuado como contraprestación de tal servicio no sea cargado como costo o gasto.
- *Liquidación de impuesto:* de manera mensual, con el resumen de operaciones y además en caso de ser agente de retención, el detalle de retenciones

efectuadas a pagar en aquel mes por parte de sociedades o personas naturales que desarrolle actividades o negocios en el Ecuador. La forma de presentación es mediante declaración de responsabilidad del contribuyente, por medio electrónico; el pago en los canales que la Administración disponga para el efecto.

- *Operaciones especiales:* la permuta, tipificada en la Ley y Reglamento, está sujeta a imposición sobre el valor comercial del bien a canjear o servicio, sujeto a retenciones de IVA de igual manera.

Considerando los mecanismos de cobro, recaudación y liquidación del IVA en Ecuador, así como en los otros países de Latinoamérica, existe un sesgo a determinar la obligación tributaria según los medios tradicionales. La normativa ecuatoriana en lo que concierne al IVA, no hace una diferenciación en la clasificación de transacción, define solamente el alcance de aplicación de impuesto al territorio ecuatoriano y en base a la exportación de bienes y servicios con tarifa 0% de IVA, aplica el principio de destino para transacciones fuera de su jurisdicción. Adicionalmente, los agentes de percepción y retención están claramente definidos, en tanto que éstos poseen una participación en la transacción de manera directa o por vínculo al ser un medio de pago. Las características sustanciales en este impuesto, enfocan el aspecto claro en donde constan claramente definidos los participantes, el lugar del hecho imponible, y la actividad realizada clasificada. Todas estas características están parcialmente visibles o ausentes en el ámbito del comercio electrónico así como en las plataformas multilaterales.

Existe una transacción especial tipificada en la normativa del IVA, por medio de la cual algunas personas y negocios operan en los mercados virtuales: la permuta. Ecuador la considera y menciona que para esta, se grava el IVA y de darse el caso, se

debe hacer la respectiva retención según el valor de mercado del bien o servicio producto del trueque. En las plataformas multilaterales por ejemplo, las transacciones permuta o conocidas como *barter transactions* en inglés, constituyen una forma efectiva de mantener la deslocalización al no existir un medio de pago en dinero sino en especie. Poniendo como ejemplo, una transacción de permuta en una plataforma multilateral, aplicada para dos residentes en Ecuador: la empresa interesada publica su necesidad de localizar a un administrador virtual que se debe encargar básicamente de administrar los servicios de cuentas públicas en las redes sociales pertenecientes a la empresa interesada; el pago por esta actividad será contar con una membresía para acceder a bases de datos de perfiles específicos, útil para levantar una cartera de clientes en un nicho de mercado específico. Otra empresa accede a prestar su servicio como administrador de páginas de redes sociales. En este caso, se consideraría que se debe establecer un valor comercial de una base de datos, para que se pueda estimar dentro de esta operación de permuta, los valores a retener por parte de la empresa que acepta la propuesta, como adquiriente de la paga de esa base de datos. Aparentemente, de darse esta operación, podría ocurrir que se puede determinar el valor a pagar de IVA, y la base de la retención, sin embargo al ser una operación dentro de una plataforma multilateral, las condiciones de pago por la transacción se pactan entre las partes y hay una posibilidad que no se tome la responsabilidad de pagar los tributos producto de esta transacción que aparentemente, pasa por desapercibida al ser completada en un mercado libre, donde no fue necesario seleccionar un medio de pago porque todo se hizo mediante trueque. Con este mecanismo, se logra erosionar la base imponible del IVA, y el impuesto debido no se recauda.

En el ejemplo anterior, si modificásemos la ubicación de una de las partes, digamos, que la empresa que solicita el servicio de administrar las páginas de redes sociales, utiliza a

una tercera compañía que presta servicios de representación de empresas de manera virtual, por medio de un portal electrónico ubicado en Perú. Es decir, se envía el anuncio, pero quien contacta y perfecciona y hasta entrega la contraprestación – la membresía de acceso a bases de datos- es esta compañía domiciliada en Perú. La solicitante ecuatoriana no aparece en escena porque el servicio de administrador prestado por la compañía ecuatoriana es directamente a aquella empresa que representa a la verdadera beneficiaria que es otra empresa ecuatoriana. Encajaría perfectamente la exportación de servicios para un no residente, de un servicio siendo prestado por una empresa ubicada en Ecuador y el beneficiario aparente sería una empresa domiciliada en Perú. La erosión de bases imponibles para determinar el IVA, adquiere una habilidad mayor en el entorno de las plataformas multilaterales puesto que la deslocalización está al orden del día; es una de las características por las cuales estas plataformas son atractivas para comerciantes e individuos a nivel global.

De igual manera, para los agentes de percepción, y retención, cuando no se puede determinar dónde realmente se realiza una compra, ni quien la realiza, y a eso le añadimos que el mercado virtual en el que se perfecciona una transacción ocurren transacciones *barter* donde el medio de pago no es un filtro para identificar a las dos partes, sucumbimos ante una de las características más difíciles de combatir en el comercio electrónico.

3.6.2. Plan *BEPS* dentro de economía digital en Ecuador

El Plan para evitar la erosión de las bases imponibles, enfoque del presente trabajo de investigación, recomendado por la OCDE, resumen una serie de características que se pueden hallar dentro de la economía digital. Una de las razones por las cuales ha surgido este fenómeno vertiginoso, es el proceso de transformación de las tecnologías y

comunicación que han impulsado a que la economía digital comience a tener cada vez más relevancia. Cada vez, más ecuatorianos emprenden negocios y se acogen a estas nuevas tecnologías para desarrollar sus negocios y alcanzar a más clientes. Si considerásemos que se puede aislar la economía habitual con la economía digital, para fines impositivos, esta división se debería coordinar con medios tecnológicos mediante la clasificación de transacciones; en Ecuador este proceso está en sus inicios, puesto que si hay un gran auge de potenciales negocios que ahora hacen en portales electrónicos todo su negocio. Ecuador mediante el plan, además de implementar una evaluación de la condición actual en su economía digital, debe desarrollar a la par un mecanismo de monitoreo para medir el impacto de aplicar estrategias sugeridas por el plan *BEPS Acción 1, desafíos de la economía digital*. Está contemplado como desafío además, los parámetros para definir un nexo entre dos partes en una transacción, responsables de pago y quien recauda el impuesto. Adicionalmente, la confianza que se tiene mayormente ahora en la información recolectada por las transacciones comerciales recurrentes en plataformas multilaterales, trae a cuestionar el verdadero valor de este insumo y el impuesto a pagar determinado sobre una base imponible que deprecia el valor agregado real. En las transacciones entre jurisdicciones, según el principio aplicado – residencia u origen – se realiza la recaudación del IVA; sin embargo en Ecuador y otras partes, no se definen reglas claras para contrarrestar estas necesidades. El Plan de Acción *BEPS* está sugerido como un insumo para potenciar las leyes domésticas ecuatorianas, en un mercado que sigue en aumento. La aplicación de este plan, requiere de un levantamiento de la situación actual, en el que la administración tributaria de Ecuador reconozca los mecanismos que mayormente se usan para erosionar bases imponibles de IVA, y tipifique los tipos de transacciones para iniciar un proceso que ayudaría a modificar la normativa aplicada para enfrentar desafíos en plataformas multilaterales. Al momento, no

se ha reconocido en la investigación del presente trabajo, la consideración por parte de la administración tributaria ecuatoriana de aplicar el plan de acción 1 de *BEPS* en la economía digital ecuatoriana.

3.6.3. Plataformas Multilaterales en Ecuador

Dentro de las páginas más visitadas (Sección 3.3.3.) en Ecuador, se destacan dos plataformas multilaterales cuya página principal no es de Ecuador, sin embargo la página atrae y se desarrolla con usuarios y productos ofrecidos en Ecuador. Mercadolibre.com.ec; y Olx.com.ec, son dos portales electrónicos que marcan claramente la modalidad de plataforma multilateral en su actividad. Conocer particularidades de éstas, contribuye a un criterio de la necesidad de normar transacciones electrónicas para fines tributarios.

3.6.3.1. MercadoLibre.com.ec

Se denomina como la plataforma de comercio electrónico más grande de Latinoamérica, y cuenta con filiales en muchos países en donde es líder en facilitar transacciones de comercio electrónico. Inicia sus operaciones en Argentina en Agosto de 1999, para luego fijar su domicilio corporativo en Estados Unidos en el estado de Delaware en Octubre de 1999; conocida como MercadoLibre.Inc. Desde Septiembre 2001 realizó una alianza estratégica con eBay.Inc quien compró parte de sus acciones y en conjunto se enfocó en brindar un alcance y soporte mayor a los usuarios del portal. Además, en Noviembre 2005, MercadoLibre adquirió todas las operaciones de un portal competidor de comercio electrónico llamado DeRemate.com con subsidiarias en países como Ecuador. La página en Ecuador es mercadolibre.com.ec, subsidiaria local de MercadoLibre.Inc; opera dentro del mercado ecuatoriano pero con acceso a la plataforma latinoamericana como usuario

registrado. Mercadolibre.com.ec hace lanzamiento de su marca y página electrónica en Mayo del 2000, como un portal establecido en Ecuador, perteneciente a Mercadolibre.Inc, que tiene como servicios ofertados, las transacciones entre dos partes, anuncios clasificados, servicio de pago, programa para ser anunciante, tiendas en línea adscritas a Mercado Libre, y envío de productos. Los servicios prestados por esta página se asemejan a los servicios que presta la compañía eBay.Inc, con la diferencia que MercadoLibre presta servicios enfocados en el mercado latinoamericano. MercadoLibre Ecuador, conocido legalmente como *MercadoLibre Ecuador Cia. Ltda.* ofrece como plataforma multilateral, solamente los servicios de subasta en línea, transacción entre dos partes, anuncios clasificados (Mercado Libre Inc., 2014).

Mercadolibre.com.ec, proporciona una plataforma multilateral de libre acceso a usuarios para realizar actos de compraventa de bienes muebles, inmuebles, vehículos, y promoción de servicios mediante la publicación de un producto o servicio cuya procedencia sea verificable como lícita según las normas ecuatorianas. El registro es gratuito, tanto para vendedores y compradores. En el caso de las publicaciones como vendedor aparecen con un nivel de exposición bajo para los visitantes de la página. Para que la publicación tenga un nivel de exposición mayor, se accede a una membresía pagada en dos niveles: plata - \$5 por publicación – y oro - \$30 por publicación. La publicación estará disponible por un período de 60 días calendario; toda publicación debe realizarse subiendo una foto del producto. La forma de pago la escoge el vendedor así como la modalidad de venta – precio fijo o subasta. Cuando la transacción llegue a su culminación, el comprador y vendedor definen recepción del pago y lugar de entrega del producto. A medida que los usuarios realicen operaciones, los mismos usuarios de compras o ventas anteriores califican la reputación de los ofertantes y compradores para crear un sistema de méritos, forma en la cual se logra captar por reputación la preferencia

de usuarios para realizar transacciones con otros usuarios registrados. MercadoLibre Ecuador cuenta con sede administrativa en Ecuador, domicilio de la subsidiaria. Las operaciones realizadas en esta plataforma de Ecuador, se realizan mediante condiciones y términos dentro de la jurisdicción ecuatoriana. Además, la plataforma permite registrar a un usuario como persona natural o como empresa, lo cual identifica al participante en la plataforma. Existen canales de acceso móviles, a través de dispositivos portátiles que conectan al usuario a la plataforma, dando una versatilidad en la facilidad de acceder y operar dentro del sitio.

Destacando el aspecto tributario, MercadoLibre Ecuador define claramente su vinculación en la operación comercial entre compradores y vendedores, de la siguiente manera (MercadoLibre.com.ec, 2012):

4.1 Publicación de bienes y/o servicios: (...) Se establece que los precios de los productos publicados deberán ser expresados con IVA incluido cuando corresponda la aplicación del mismo, y en moneda del curso legal.

6. Obligaciones de los usuarios

Impuestos:

Tal como lo establece la normativa fiscal vigente, el comprador debe exigir factura o ticket al vendedor como comprobante de la operación. El vendedor no estará obligado a emitir factura o ticket sólo en el caso de tratarse de una persona física que efectúa ventas ocasionalmente.

6.2. Obligaciones del Vendedor

Dado que MercadoLibre es un punto de encuentro entre comprador y vendedor y no participa de las operaciones que se realizan entre ellos, el Vendedor será responsable por todas las obligaciones y cargas impositivas que correspondan por la venta de sus artículos, sin que pudiera imputársele a MercadoLibre algún tipo de responsabilidad por incumplimientos en tal sentido.

Impuestos:

Como se menciona anteriormente, MercadoLibre sólo pone a disposición de los Usuarios un espacio virtual que les permite comunicarse mediante Internet para encontrar una forma de vender o comprar artículos y/o servicios. MercadoLibre no tiene participación alguna en el proceso de negociación y perfeccionamiento del contrato definitivo entre las partes. Por eso, MercadoLibre no es responsable por el efectivo cumplimiento de las obligaciones fiscales o impositivas establecidas por la ley vigente.

Las políticas legales señaladas en el portal electrónico Mercadolibre.com.ec expresan claramente la desvinculación de responsabilidad por parte de la plataforma multilateral en el cumplimiento de obligaciones tributarias por parte de los responsables. Los usuarios de la plataforma deciden voluntariamente utilizar el medio para realizar transacciones de compraventa, y su responsabilidad es pagar el impuesto debido el cual debe autoliquidarse. Si bien es cierto, la responsabilidad no se deslinda de las partes intervinientes en la operación, el medio puede llegar a ser un mecanismo a escoger para realizar una transacción que pudiese hacerse por medios tradicionales de comercio. El bien o servicio ofertado pasa por ese mercado virtual, y automáticamente se le atañe un riesgo propio a esta modalidad de negocio. Si bien en una transacción entre dos partes

respetables, se esperaría que el perfeccionamiento de una transacción incluya el pago debido del impuesto así como la emisión de un comprobante de venta, por cuanto no se definen lineamientos claros para determinar esto en los mercados del comercio electrónico el riesgo sigue presente. Dentro de la investigación del presente trabajo, no se ha podido comprobar que dentro de la administración tributaria ecuatoriana exista un control específico en la modalidad que opera la empresa que podría erosionar bases imponibles de IVA, aunque si se han comprobado procesos de control por el movimiento económico para efectos de recaudación.

3.6.3.2. Olx.com.ec

Considerado un portal electrónico de avisos clasificados, los cuales se localizan según la ubicación del interesado. Esta empresa se originó en Argentina en el año 2006, en donde actualmente está su oficina principal. La empresa está enfocada en mercados emergentes, en línea y móviles. Actualmente se encuentra ubicada en más de 40 países en el mundo, con un promedio de 8.5 millones de transacciones efectuadas al mes. Su misión es simple: unir a personas para que realicen intercambios de beneficio mutuo. Para realizar una publicación, no se requiere el registro del usuario, las publicaciones se presentarán en el portal electrónico de manera aleatoria. Solamente registrando un usuario y clave, se podrá tener acceso a contenido anterior publicado, el cual podrá ser modificado o eliminado. En caso de que el usuario desee que sus publicaciones destaquen de entre las demás, se realizará el pago por publicación para obtener este beneficio. Habiendo validado previamente el contenido de la publicación, su permanencia como aviso destacado dependerá del beneficio contratado, ente 1 a 4 semanas. El pago por publicación no es reembolsable. Los datos requeridos para registrar a un usuario son aquellos que el inscrito decida indicar para fines específicos, entre ellos identificar al usuario y contactarle. OLX si tiene acceso a localizar según proveedor de servicio de

internet o dirección de protocolo en internet, la información de sus miembros, pero ésta no se da. En cuanto a las condiciones en las que un usuario accede a registrarse, las mismas se rigen a través de leyes Holandesas.

Como plataforma multilateral, se identifica un grado de libertad en cuanto a las relaciones entre usuarios; en OLX.com.ec el vínculo con la plataforma es solamente el mercado para llevar a cabo una transacción. No se hace mención al tratamiento tributario de las transacciones, sino solamente el pago recibido para destacar una publicación. La despersonalización de una transacción, ocurre puesto que si el usuario así lo decide, registra información incorrecta de su identidad y hasta cierto punto deja pendiente la determinación de los sujetos del impuesto. Por cuanto la plataforma agrupa clasificados por ubicación geográfica, la plataforma conecta a usuarios que están cerca o que publicaron un producto, cerca de quien los busca. Algo que llama la atención dentro de las condiciones y términos del portal Olx.com.ec, es que cualquier tema legal por incumplimiento de condiciones del portal electrónico, será tratado mediante leyes de Holanda. Ubicar un subsidiario para referir temas legales, a manera de establecimiento principal, es una estrategia para atender legalidades en el sitio de preferencia del portal multilateral. En todo caso, la página electrónica está definida como sitio virtual de Ecuador, por lo que podemos ver en este ejemplo, algunas de las complicaciones que suelen ocurrir para la determinación de la base imponible para determinar el IVA. La plataforma es un lugar ideal, para evitar tributar en el país donde la imposición es mayor, y buscar tributar en una jurisdicción con imposición menor o sin ninguna imposición.

Capítulo 4. Conclusiones y Recomendaciones

4.1. Conclusiones

Por medio del análisis exploratorio no experimental, se pudo identificar y analizar el marco regulatorio ecuatoriano en lo concerniente al IVA de donde se concluye que los mecanismos de control derivados de la normativa local no permiten realizar un control efectivo de la erosión de bases imponibles en las transacciones operadas en plataformas multilaterales. Mediante la evaluación de plataformas multilaterales a nivel local e internacional, se puede concluir que la modalidad de negocio contiene un nivel de riesgo en el ámbito fiscal para efectos de determinar la obligación tributaria en el IVA para transacciones comerciales; es necesario contar con criterios tributarios eficientes que permitan ejercer un marco regulatorio neutral y que a la vez facilite la recaudación del IVA mediante la determinación de responsabilidades en operaciones en las plataformas.

La normativa ecuatoriana enfocada en el control tributario para plataformas multilaterales, no está adaptada a las particularidades y mecanismos de operaciones que ocurren en la plataforma, y al momento no se ha adaptado la normativa para su aplicación dentro del ámbito del comercio electrónico en plataformas multilaterales. La normativa de otros países de Latinoamérica, contiene similitudes en la falta de adaptación para controlar mejor la recaudación de IVA en el comercio realizado en plataformas multilaterales. Salvo ciertos mecanismo que pueden ser aplicados al caso ecuatoriano, la normativa relacionada con el IVA de algunos países de Latinoamérica debe ser revisada y modificada para incluir las particularidades que la existen en las nuevas modalidades de negocio que surgen producto del desarrollo tecnológico y crecimiento de la economía digital.

Las plataformas multilaterales tienen mecanismos de deslocalizar a los sujetos responsables de la obligación tributaria, que celebran una transacción. El control no

puede ser realizado porque se necesita información veraz y pertinente a la transacción, que no siempre es provista por las partes intervinientes de la misma. Los mecanismos de control tributario, deben ser acompañados de lineamientos y designaciones de responsabilidad para así determinar por el sujeto debido la base imponible del impuesto a pagar.

La evolución de las modalidades de comercio y el desarrollo de nuevas tecnologías que se vuelvan frecuentes en las transacciones de pequeñas y grandes empresas o individuos, es una amenaza ante la inminente realizada de que se necesita dar un tratamiento específico a las cuestiones derivadas de la tributación y su debido control en el comercio electrónico. Ecuador debe prever una potencial amenaza en el comercio electrónico de erosión de bases imponibles y evasión tributaria, fortaleciendo los mecanismos de identificación y regulación de modalidades de comercio electrónico, en un trabajo conjunto de la Administración Tributaria local y organismos que manejen tecnología en el control tributario *digital*.

4.2. Recomendaciones

Como parte del presente trabajo de investigación, se plantean algunas recomendaciones que permitirán desarrollar más el tema de investigación, y también recomendaciones para que el control sobre las plataformas multilaterales en cuanto al IVA pagado sea más efectivo y promueva al crecimiento a otras modalidades de control que empleen la tecnología:

- En cuanto a desarrollo de temas: Realizar una estimación del nivel de evasión en la recaudación del IVA ocurrido en el comercio electrónico, mediante plataformas multilaterales, para conocer la realidad en la que Ecuador se encuentra

- Proponer un estudio que compruebe la efectividad de la regulación del comercio electrónico mediante alianzas de cruce de información y accesos específicos, para realizar un correcto control.
- En cuanto a la normativa tributaria: Definir normativa que circunscriba aspectos tributarios y defina claramente la obligación tributaria basada en doctrina tradicional pero aplicada al comercio electrónico y sus modalidades de negocio.
- Adaptar recomendaciones de organismos internacionales, como los Lineamientos en la recaudación del IVA, propuestos por la OCDE, para realizar una actualización a la normativa tributaria.
- La Administración Tributaria, en uso de sus facultades legales, involucre dentro de las transacciones de comercio electrónico en plataformas multilaterales, a la plataforma multilateral como la parte que contribuya a la recaudación de impuesto a manera de agente de percepción.
- Incorporar en los sistemas informáticos de la Administración Tributaria ecuatoriana, la identificación de compras y ventas de bienes o servicios mediante mercados virtuales. Asimismo, si un contribuyente se dedica a la compraventa habitual de productos desde plataformas virtuales, que pueda identificarlo dentro del catastro de contribuyentes. Sin bien es cierto en este 2015 se ha incorporado la clasificación por actividades económicas realizadas desde internet, se debe dirigir el uso de las mismas según parámetros delineados para controlar.
- Establecer a los servicio de pago dentro del comercio electrónico como agentes de percepción de IVA, en las operaciones que sea factible.
- Definir obligatoriedad para todos los que realicen actividades de comercio electrónico, en la emisión de comprobantes electrónicos.

Referencias bibliográficas

- Amazon.com. (2015). Amazon.com - Seller account. Retrieved November 13, 2015, from https://www.amazon.com/gp/seller-account/mm-product-page.html?topic=200274530&ref=az_us_soa_snav_minC&ld=AZSOAUSCSNav_v idC
- Amazon.com Inc. (2015). *Amazon.com Inc Annual report 2014*. Seattle, WA. Retrieved from <https://www.sec.gov/Archives/edgar/data/1018724/000101872415000006/amzn-20141231x10k.htm>
- AméricaEconomía Intelligence -VISA. (2014). *Informe sobre e-Readiness en Latinoamérica 2014 - Brasil*. San Francisco. Retrieved from <http://promociones.visa.com/lac/ecommerce/assets/reports/en/brazil-ereadiness-report-2014-en.pdf>
- AméricaEconomía Intelligence -VISA. (2015). *Informe sobre e-Readiness en Latinoamérica 2014*. San Francisco. Retrieved from http://promociones.visa.com/lac/ecommerce/en/index.html?utm_source=visacomdo main&utm_medium=redirect&utm_content=ereadiness&utm_campaign=ereadiness
- Anido, M. A. C., & Carrero, J. M. C. (2001). Globalización económica y poder tributario: ¿Hacia un nuevo derecho tributario? *Anuario Da Faculdade de Direito*, 179–209.
- Arar, Y., Larkin, E., & Bouman, A. (2007). Amazon.com: One Item, Many Prices. *PC World*, 25(6), 39–42. Retrieved from <http://ez.urosario.edu.co/login?url=http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=a9h&AN=24944856&lang=es&site=ehost-live>
- Armas A, M. E. (2006). La tributación y el comercio electrónico. *TELOS - Revista de Estudios Interdisciplinarios En Ciencias Sociales Universidad Rafael Beloso Chacín*, 8(3), 529–536.
- ASAMBLEA NACIONAL DE LA REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA. Ley y Reglamento: Impuesto al Valor Agregado (2004). Caracas, Venezuela: Gaceta Oficial N° 37.999 de fecha 11 de agosto de 2004. Retrieved from <http://www.latinlaws.com/es/country/Venezuela/tax legislation>
- Azam, R. (2012). Global Taxation of Cross-Border Ecommerce Income. *Virginia Tax Review - Spring 2012*, 31(4), 639–693.
- Bacache, M., Bloch, F., Bourreau, M., Caillaud, B., Cremer, H., Crémer, J., ... Lozachmeur, J.-M. (2015). *Taxation and the digital economy : A survey of theoretical models*.
- Calvo Vérguez, J. (2009). *UNA APROXIMACIÓN A LAS PRINCIPALES CUESTIONES DERIVADAS DE LA FISCALIDAD DEL COMERCIO ELECTRÓNICO* (No. 3/09). Badajoz; España.

- Castoldi, P. (2002). El Gobierno electrónico como un nuevo paradigma de Administración. *Prudentia Lurjs*, (55), 95.
- CEPAL/CIDOB. (2012). *Reforma Fiscal en América Latina- ¿Qué fiscalidad para qué desarrollo?* (A. Bárcena & N. Serra, Eds.) (Centro de). Santiago de Chile: Secretaría General Iberoamericana -Naciones Unidas/CEPAL.
- Chu, S.-C., Leung, L. C., Hui, Y. Van, & Cheung, W. (2007). Evolution of e-commerce Web sites: A conceptual framework and a longitudinal study. *Information & Management*, 44(2), 154–164. <http://doi.org/10.1016/j.im.2006.11.003>
- Comercio, D. el. (2011, June 23). El “e-commerce” mueve USD 300 millones en el país. *Sección Actualidad-Negocios*, p. 1. Guayaquil. Retrieved from <http://www.elcomercio.com/actualidad/negocios/e-commerce-mueve-usd-300.html>
- Comscore.com. (2014). Futuro Digital LATAM 2014. Retrieved May 15, 2015, from <http://www.comscore.com/lat/futurodigitallatam2014>
- Davis, C. H. (1999). The Rapid Emergence of Electronic Commerce in a Developing Region: The Case of Spanish-Speaking Latin America. *Journal of Global Information Technology Management*, 2(3), 25–40. <http://doi.org/10.1080/1097198X.1999.10856257>. Traducido por el Autor
- In several respects, Spanish-speaking Latin America appears to be a “fast follower” of electronic commerce, i.e. a region of the developing world that is capable of relatively rapid adoption of e-commerce technologies and business models. The region has one of the world's fastest- growing rates of growth of Internet connectivity, and demand for information technology is soaring. The telecommunications infrastructure is improving and access costs are declining. Business and technological information from North America and Europe is readily available. However, certain structural and cultural characteristics are shaping the ways in which e-commerce can drive economic renewal in Spanish-speaking Latin America. These characteristics include a relatively weak technological and educational infrastructure, highly skewed distribution of income within national populations, scarcity of capital for new ventures, a traditional business culture that does not place high value on market responsiveness or customer service, and a policy and legal system that requires retrofitting.*
- Diario ABC. (2014). Desde el 1 de enero el IVA del comercio electrónico será del país del comprador. Retrieved November 15, 2015, from <http://www.abc.es/tecnologia/redes/20141231/abci-comercio-electronico-201412311735.html>
- Dictionary.com. (2015). Use tax. Retrieved November 15, 2015, from <http://dictionary.reference.com/browse/use-tax>
- Dirección General de Impuestos Nacionales. Impuesto Sobre las Ventas (1989). Bogotá, Colombia: Impuesto Sobre las Ventas. Retrieved from <http://www.dian.gov.co/dian/15servicios.nsf/0108fdc3639d83ff05256f0b006abb3d/49d4ccea7c97c8bd05256f0b006de2b7?OpenDocument>

- Ebay Inc. (2015). *Ebay Inc Form 10-K*. San José, CA. Retrieved from <http://www.edgar-online.com>
- eBay Inc. (2015). *Ebay.com - Who we are*. Retrieved November 1, 2015, from <https://www.ebayinc.com/our-company/who-we-are/>
- eBay.com. (2015). *eBay - Atención al Cliente*. Retrieved November 1, 2015, from <http://ocsnnext.ebay.com/ocs/sc>
- Ecommerce Foundation. (2015). *Latin America B2C E-commerce Report 2014*. Amsterdam. Retrieved from <http://www.ecommerce-europe.eu/news/2015/latin-american-b2c-e-commerce-market-expected-to-have-reached-39.3-billion-in-2014>
- ECUADOR, C. N. DE. *LEY DE COMERCIO ELECTRONICO ECUADOR* (2002). Quito: Ley No. 2002-67.
- ECUADOR, C. D. L. Y. C. D. C. N. DEL. *Codificación Código Tributario* (2009). Quito: Código Tributario.
- Ellison, G., & Ellison, S. F. (2006). *Internet retail demand: taxes, geography and online-offline competition* (No. 12242). *National Bureau of Economic Research Working Paper Series* (Vol. 12242). Cambridge.
- Escobar, R. (2008). *CONFERENCIA TÉCNICA DEL CIAT “TÓPICOS EMERGENTES EN LA AGENDA DE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS” Tema 2.3 MECANISMOS PARA LA TRANSPARENCIA DEL COMERCIO ELECTRÓNICO. CONFERENCIA TÉCNICA DEL CIAT “TÓPICOS EMERGENTES EN LA AGENDA DE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS.”* Johannesburgo: CIAT.
- Foundation, W. W. W. (2008). *History of the Web*. Retrieved October 25, 2015, from <http://webfoundation.org/about/vision/history-of-the-web/>
- Guerrero V, F., & Govea, M. (2006). *El impuesto al valor agregado y el comercio electrónico en la legislación tributaria Venezolana. Revista De Estudios Telematicos, 5(2), 26–56*. Retrieved from <http://www.publicaciones.urbe.edu/index.php/telematique/article/viewArticle/779>
- Hagiu, A., & Wright, J. (2013). *Do You Really Want to Be an eBay? Harvard Business Review, 91(3), 102–108*. Retrieved from <http://ez.urosario.edu.co/login?url=http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=bth&AN=85463236&lang=es&site=eds-live>
- Hagiu, A., & Wright, J. (2015). *Multi-Sided Platforms* (No. 15-037). Singapore. Retrieved from [http://www.hbs.edu/faculty/Publication Files/15-037_cb5afe51-6150-4be9-ace2-39c6a8ace6d4.pdf](http://www.hbs.edu/faculty/Publication%20Files/15-037_cb5afe51-6150-4be9-ace2-39c6a8ace6d4.pdf)
- Henchman, J. (2012). “Amazon” Taxes. *Journal of State Taxation, 30(5), 35–37*.
- INEC. (2013). *Tecnologías de la Información y Comunicaciones (TIC’S). Estadísticas Sociales INEC 2013*. Quito. Retrieved from

http://www.ecuadorencifras.gob.ec/documentos/web-inec/Estadisticas_Sociales/TIC/Resultados_principales_140515.Tic.pdf

Instituto Latinoamericano de Comercio Electrónico ILCE. (2012). ECommerce Latam. Retrieved October 1, 2015, from <http://www.einstituto.org/nuestras-iniciativas/ecommercelatam/>

International Telecommunication Union (ITU). (2003). Challenges to Designing E-Government Standards. *I-Ways, Digest of Electronic Commerce Policy and Regulations*, 26(3), 99–100.

Internetworldstats.com. (2014). Internet World Stats: Ecuador. Retrieved July 31, 2015, from <http://www.internetworldstats.com/sa/ec.htm>

Jaso, H., & Alcántara Barròn, C. (2013). Impuesto al valor agregado en América: Brasil. *Puntos Finos, Diciembre*, 1–11.

Junta de Gobierno de la República de Chile. LEY SOBRE IMPUESTO A LAS VENTAS Y SERVICIOS (1976). Santiago de Chile: DECRETO LEY N° 825. Retrieved from <http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/legislacion/basica/dl825.doc>

Lagos Rodríguez, M. G., & Álamo Cerrillo, R. (2005). *ADAPTACIÓN DEL IVA A LAS TRANSACCIONES COMERCIALES ELECTRÓNICAS* (No. SPCS Documento de trabajo 2012/7). Cuenca. Retrieved from <http://www.uclm.es/CU/csociales/DocumentosTrabajo>

Legal Information Institute. (2015). Commerce Clause. Retrieved November 15, 2015, from https://www.law.cornell.edu/wex/commerce_clause

Low, P., Bacchetta, M., Mattco, J., Schuknecht, L., Wager, H., & Wehrens, M. (2000). *El comercio electrónico y el papel de la OMC* (Vol. 21). Ginebra. Retrieved from http://www.wto.org/spanish/tratop_s/ecom_s/special_study_s.pdf

Mandela, A. (1988). Electronic Data Interchange (EDI) and intercompany networks. In D. Gareth & R. Evans (Eds.), *CIM – Mechanical Aspects* (pp. 75–91). Hertfordshire, UK: Pergamon Infotech Limited,. <http://doi.org/10.1016/B978-0-08-034116-3.50010-1>

Marín Elizalde, M. (2004). IMPUESTOS AL COMERCIO ELECTRÓNICO (E-FISCALIDAD): LA PROBLEMÁTICA FISCAL DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. *Revista de Derecho Fiscal*, 7, 7–31. Retrieved from <http://www.leyex.info/magazines/externadon316.pdf>

Mediatelecom. (2015). E-commerce generará 90 mil mdd en América Latina. Retrieved May 27, 2015, from <http://www.mediatelecom.com.mx/index.php/agencia-informativa/noticias/item/84088-e-commerce-generar%C3%A1-90-mil-mdd-en-am%C3%A9rica-latina>

Mercado Libre Inc. (2014). *Mercadolibre inc - ANNUAL REPORT PURSUANT TO SECTION 13 OR 15(d) OF THE SECURITIES EXCHANGE ACT OF 1934 - Form 10-K USA Securities and Exchange comission - Income Statement.*

MercadoLibre.com.ec. (2012). Mercadolibre.com.ec - Términos y Condiciones de uso del Sitio. Retrieved September 1, 2015, from http://ayuda.mercadolibre.com.ec/seguro_terminos

Ministerio de Economía y Finanzas Publicas Argentina. Ley de Impuesto al Valor Agregado (1997). Buenos Aires, Argentina: Decreto 280/97. Retrieved from <http://infoleg.mecon.gov.ar/infolegInternet/anexos/40000-44999/42701/texact.htm>

Ministerio de Finanzas de Perú. TEXTO UNICO ORDENADO DE LA LEY DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS E IMPUESTO SELECTIVO AL CONSUMO (1999). Lima, Perú: Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo. Retrieved from <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/igv/ley/fdetalle.htm>

Molla, A., & Licker, P. (2001a). E-Commerce Systems Success: An Attempt to Extend and Respecify the Delone and MaClean Model of IS Success. *Journal of Electronic Commerce Research*, 2(4), 131–141. Retrieved from <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.92.6900&rep=rep1&type=pdf>. Traducido por el autor

The practice of electronic commerce (e-commerce) has been in existence since 1965 when consumers were able to withdraw money from Automatic Teller Machines (ATMs) and make purchases using point of sale terminals and credit cards. This was followed by systems that crossed organizational boundaries and enable organizations to exchange information and conduct business electronically. Such systems were commonly known as interorganizational systems (Senn, 2000). Until the widespread deployment of Internet-based technologies in the early 1990s, enterprises that conducted e-commerce used almost exclusively a closed and standardized form of computer-to-computer communication known as “electronic data interchange” (EDI). In fact, the term “electronic commerce” was virtually synonymous with “EDI” (Fellenstein and Wood, 2000; Senn, 2000). E-commerce as such, however, has come to attract the Academic definitions are narrower and focused on applications and business supports. Zwass (1996), for example, defines e-commerce as “the sharing of business information, maintaining business relationships and conducting business transactions by means of telecommunications networks”. Others (Applegate, 1999, Fellenstein and Wood, 2000) also support this view and consider e-commerce to include various processes within and outside the organization in addition to buying and selling activities. Various attempts have been made to develop frameworks and to explain the differences in the e-commerce views of existing research. In one of the earliest works, Zwass (1996) suggests that the best way to conceptualize and analyze e-commerce is to consider it as a hierarchical structure composed of three metalevels: infrastructure, services and products and structure. Zwass indicates that each of these levels provides a unique way of abstraction in that lower ones deliver a well-defined functional support to the higher ones. Riggins and Rhee (1998) on the other hand suggest the location of the application user relative to system firewall (such as internal and external) and

the types of relationships (technology enhanced and technology facilitated) as two dimensions along which e-commerce (internet based) views can be differentiated. By combining these two dimensions, Riggins and Rhee (1996) propose several uses of e-commerce ranging from externally focused e-commerce with the objective of facilitating new or enhancing existing business relationships (such as business to consumer and business to business) to intraorganizational systems with the purpose of improving coordination with internal business. Based on the previous discussion, in any definition of e-commerce, it is important to identify four basic dimensions: the nature of the network archetype, the application solutions, the business functions performed or supported and the parties involved in the electronic relationships. Figure 1 provides a diagrammatic representation of this framework. information provision, communication, buying, selling, distribution, customer service, delivery, and payment processing among producers, suppliers and their customers. The business models that underlie e-commerce systems determine the nature of the product or service offering, the actors and role players (or parties to the relationship) and the revenue stream. For example, the most common and popularized use of e-commerce is to replace or enhance traditional market channels by opening Web-based storefronts. In this type of e-commerce, also commonly referred to as “Business to Consumer e-commerce”, organizations offer their products and services and generate revenue from the actual sale of those products and services to their customers. In another e-commerce model, businesses attract visitors to their Websites by hosting comprehensive information of interest to customers and generate their revenue from other businesses that follow visitor eyeballs and advertise their products and services on such Websites.

Molla, A., & Licker, P. (2001b). E-Commerce Systems Success: An Attempt to Extend and Respecify the Delone and MaCLean Model of IS Success. *Journal of Electronic Commerce Research*, 2(4), 131–141. <http://doi.org/10.1.1.92.6900>

OCDE. (2013). *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios* (OCDE). Paris: OCDE PUBLISHING. <http://doi.org/http://dx.doi.org/10.1787/9789264207813-es>

OCDE. (2014). *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*. (OCDE, Ed.) (2nd ed.). Paris: OCDE PUBLISHING. Retrieved from <http://www.oecd-ilibrary.org.ez.urosario.edu.co/docserver/download/2314251e.pdf?expires=1429553838&id=id&accname=guest&checksum=446CDC8269DEAE27FEB0B6D9820B9960>

OCDE. (2015a). *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1*. (OECD, Ed.) (OECD/G20 B). Paris: OECD Publishing. <http://doi.org/http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>. Traducido por el autor

(...) the sale or purchase of goods or services, conducted over computer networks by methods specifically designed for the purpose of receiving or placing of orders. The goods or services are ordered by those methods, but the payment and the ultimate delivery of the goods or service do not have to be conducted online. An e-commerce transaction can be between enterprises, households, individuals, governments, and other public or private organisations” (OECD, 2011). E-commerce can be used either to facilitate the ordering of goods or services that are then delivered through

conventional channels (indirect or offline e-commerce) or to order and deliver goods or services completely electronically (direct or on-line e-commerce)

OCDE. (2015b). *OECD Digital Economy Outlook 2015* (OECD). Paris: OECD Publishing. <http://doi.org/http://dx.doi.org/10.1787/9789264232440-en>. Traducido por el autor

It permeates the world economy from retail (e-commerce) to transportation (automated vehicles), education (Massive Open Online Courses), health (electronic records and personalised medicine), social interactions and personal relationships (social networks). Information and Communication Technologies (ICTs) are integral to professional and personal life; individuals, businesses and governments are increasingly inter-connected via a host of devices at home and at work, in public spaces and on the move. These exchanges are routed through millions of individual networks ranging from residential consumer networks to networks that span the globe. The convergence of fixed, mobile and broadcast networks, along with the combined use of machine-to-machine (M2M) communication, the cloud, data analytics, sensors, actuators and people, is paving the way for machine learning, remote control, and autonomous machines and systems

OCDE, U. de D. y T. de D. de R. P. y C. (2002). *Taxation and Electronic Commerce Implementation of the Ottawa Taxation Framework Conditions*. Paris. Retrieved from www.oecd.org

Patroni Vizquerra, U. (2011). Pago electrónico, privacidad y seguridad en el pago. Perú. *REDI: Revista Electrónica de Derecho Informático*, 1576-7124(47), 1–15. Retrieved from http://www.teleley.com/articulos/art_pago_electronico.pdf

Romero, P., & Mauricio, D. (2012). Revisión de modelos de adopción de E-commerce para pymes de países en desarrollo, 9(1), 69–90.

Sánchez Coll, A. (2004). Del EDI al Comercio Electrónico. *Información Comercial Española, ICE: Revista de Economía, Febrero*(813), 43–54. Retrieved from <http://dialnet.unirioja.es.ez.urosario.edu.co/servlet/articulo?codigo=856240>

Sánchez, E. S. (2014). La fiscalidad indirecta del comercio electrónico online. *IDP. Internet, Law and Politics E-Journal*, 18(18), 60–71. <http://doi.org/10.7238/idp.v0i18.2311>

Servicio de Rentas Internas. (2012). *Plan estratégico 2012-2015*. Quito.

Staley, W. (2013). THE AMAZON GUIDE TO TAX-DODGING. *New Republic*, 244(18), 14–15. Retrieved from <http://ez.urosario.edu.co/login?url=http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=a9h&AN=91657000&lang=es&site=eds-live>

Treanor, T. (2010). Amazon: Love Them? Hate Them? Let's Follow the Money. *Publishing Research Quarterly*, 26(2), 119–128. Retrieved from 10.1007/s12109-010-9162-7

- Truan Kaplan, T. (2012). *Sistemas de Tributación del Comercio Electrónico: una referencia del Mercado Chileno y su posición ante la Tributación Electrónica*. (E. A. Española, Ed.). Säärbrücken, Alemania: AV Akademikerverlag GmbH / Co. KG.
- Tyler Cowan, D. (2010). New York's Unconstitutional Tax on the Internet: Amazon.com v. New York State Department of Taxation & Finance and the Dormant Commerce Clause. *North Carolina Law Review*, 88(4), 1423–1447. Retrieved from http://heinonline.org.ez.uosario.edu.co/HOL/Page?handle=hein.journals/nclr88&div=39&collection=journals&set_as_cursor=0&men_tab=srchresults&terms=88
N.C.L. 1423|88 N.C. L. Rev. 1423|88 N.C.L.R. 1423|88 N.Carolina L.Rev. 1423&type=matchall
- US Supreme Court. (2015). National Bellas Hess v. Department of Revenue 386 U.S. 753 (1967). Retrieved November 15, 2015, from <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/386/753/case.html>
- Ward, B. T., & Sipior, J. C. (2011). The Battle Over E-commerce Sales Taxes Heats Up. *Information Systems Management*, 28(4), 321–326.
<http://doi.org/10.1080/10580530.2011.610277>
- Yong Jin, D. P. (2003). E-Tax or E-Commerce : The Debate on Taxing Electronic Commerce. *Journal of Internet Commerce*, (August 2011), 65–87.

**Anexo 1. Determinación de la obligación tributaria del IVA en países Latinoamericanos:
Alcance del Impuesto**

Anexos

Anexo 1. Cuadro Comparativo: Determinación de la obligación tributaria del IVA en países Latinoamericanos

País	Alcance del Impuesto
Argentina	<p>a. Las ventas de cosas muebles dentro del territorio del país efectuadas por los sujetos pasivos del impuesto.</p> <p>b. Las prestaciones de servicio de independientes dentro del territorio del país.</p> <p>c. La importación definitiva de bienes muebles.</p> <p>d. La prestación de servicios en el exterior, cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en Argentina cuando los usuarios sean sujetos del impuesto y revistan la calidad de responsables inscriptos.</p>
Colombia	<p>a. Venta de bienes corporales muebles.</p> <p>b. Servicios prestados en el territorio nacional.</p> <p>c. Importación de bienes corporales muebles.</p>
Ecuador	Grava al valor de la transferencia de dominio o a la importación de bienes muebles de naturaleza corporal, en todas sus etapas de comercialización, así como a los derechos de autor, de propiedad industrial y derechos conexos; y al valor de los servicios prestados, en la forma y en las condiciones que prevé esta Ley.
Perú	Grava el valor agregado en cada etapa de la producción y circulación de bienes y servicios, permitiendo la deducción del impuesto pagado en la etapa anterior, al que se denomina crédito fiscal.
Chile	Estarán gravadas con el impuesto de esta ley las ventas de bienes corporales muebles e inmuebles ubicados en territorio nacional, independientemente del lugar en que se celebre la convención respectiva.
Venezuela	Grava la enajenación de bienes muebles, la prestación de servicios y la importación de bienes, según se especifica en esta Ley, aplicable en todo el territorio nacional, que deberán pagar las personas naturales o jurídicas, las comunidades, las sociedades irregulares o de hecho, los consorcios y demás entes jurídicos o económicos, públicos o privados, que en su condición de importadores de bienes, habituales o no, de fabricantes, productores, ensambladores, comerciantes y prestadores de servicios independientes, realicen las actividades definidas como hechos imponibles en esta Ley.

Anexo 1. Determinación de la obligación tributaria del IVA en países Latinoamericanos: Hecho Generador

País	Hecho generador
Argentina	a. Ventas de cosas muebles, incluidas las relacionadas con la actividad determinante de la condición de sujeto del impuesto. b. Obras, locaciones y prestaciones de servicios, excluidos los realizados en el país para ser utilizados en el exterior. c. Importaciones definitivas de cosas muebles. d. Prestaciones realizadas en el exterior para ser utilizadas en el país.

Anexo 1. Determinación de la obligación tributaria del IVA en países Latinoamericanos: Hecho Generador

Colombia	<p>En el caso de bienes, todo acto que implique la transferencia del dominio a título gratuito u oneroso de bienes corporales muebles. Los retiros de bienes corporales muebles hechos por el responsable para su uso o para formar parte de los activos fijos de la empresa. Las incorporaciones de bienes corporales muebles a inmuebles, o a servicios no gravados, así como la transformación de bienes corporales muebles gravados en bienes no gravados.</p> <p>Para la prestación de servicios en el territorio nacional se aplicarán las siguientes reglas: Los servicios se considerarán prestados en la sede del prestador del servicio, salvo en los siguientes eventos:</p> <ol style="list-style-type: none">1. Los servicios relacionados con bienes inmuebles se entenderán prestados en el lugar de su ubicación.2. Los siguientes servicios se entenderán prestados en el lugar donde se realicen materialmente:<ol style="list-style-type: none">a) Los de carácter cultural, artístico, así como los relativos a la organización de los mismos.b) Los de carga y descarga, transbordo y almacenaje.3. Los siguientes servicios ejecutados desde el exterior a favor de usuarios o destinatarios ubicados en el territorio nacional, se entienden prestados en Colombia, y por consiguiente causan el impuesto sobre las ventas según las reglas generales:<ol style="list-style-type: none">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, con excepción de los correspondientes a naves, aeronaves y demás bienes muebles destinados al servicio de transporte internacional, por empresas dedicadas a esa actividad.d) Los servicios de traducción, corrección o composición de texto.e) Los servicios de seguro, reaseguro y coaseguro salvo los expresamente exceptuados.f) Los realizados en bienes corporales muebles, con excepción de aquellos directamente relacionados con la prestación del servicio de transporte internacional.g) Los servicios de conexión o acceso satelital, cualquiera que sea la ubicación del satélite.h) El servicio de televisión satelital recibido en Colombia, para lo cual la base gravable estará conformada por el valor total facturado al usuario en Colombia.
----------	---

Anexo 1. Determinación de la obligación tributaria del IVA en países Latinoamericanos: Hecho Generador

Ecuador	<p>1. En las transferencias locales de dominio de bienes, sean éstas al contado o a crédito, en el momento de la entrega del bien, o en el momento del pago total o parcial del precio o acreditación en cuenta, lo que suceda primero, hecho por el cual, se debe emitir obligatoriamente el respectivo comprobante de venta.</p> <p>2. En las prestaciones de servicios, en el momento en que se preste efectivamente el servicio, o en el momento del pago total o parcial del precio o acreditación en cuenta, a elección del contribuyente, hecho por el cual, se debe emitir obligatoriamente el respectivo comprobante de venta.</p> <p>3. En el caso de prestaciones de servicios por avance de obra o etapas, el hecho generador del impuesto se verificará con la entrega de cada certificado de avance de obra o etapa, hecho por el cual se debe emitir obligatoriamente el respectivo comprobante de venta.</p> <p>4. En el caso de uso o consumo personal, por parte del sujeto pasivo del impuesto, de los bienes que sean objeto de su producción o venta, en la fecha en que se produzca el retiro de dichos bienes.</p> <p>5. En el caso de introducción de mercaderías al territorio nacional, el impuesto se causa en el momento de su despacho por la aduana.</p> <p>6. En el caso de transferencia de bienes o prestación de servicios que adopten la forma de tracto sucesivo, el impuesto al valor agregado -IVA- se causará al cumplirse las condiciones para cada período, momento en el cual debe emitirse el correspondiente comprobante de venta.</p>
Perú	<p>a. La venta en el país de bienes muebles;</p> <p>b. La prestación o utilización de servicios en el país;</p> <p>c. Los contratos de construcción;</p> <p>d. La primera venta de inmuebles que realicen los constructores de los mismos. Asimismo, la posterior venta del inmueble que realicen las empresas vinculadas con el constructor, cuando el inmueble haya sido adquirido directamente de éste o de empresas vinculadas económicamente con el mismo.</p> <p>e. La importación de bienes</p>

Anexo 1. Determinación de la obligación tributaria del IVA en países Latinoamericanos: Hecho Generador

Chile	<p>El impuesto de este Título afecta a las ventas y servicios. Para estos efectos serán consideradas también como ventas y servicios, según corresponda:</p> <ul style="list-style-type: none">a) Las importaciones, sea que tengan o no el carácter de habituales.b) Los aportes a sociedades y otras transferencias de dominio de bienes corporales muebles, efectuados por vendedores, que se produzcan con ocasión de la constitución, ampliación o modificación de sociedades, en la forma que lo determine, a su juicio exclusivo, la Dirección Nacional de Impuestos Internos;c) Las adjudicaciones de bienes corporales muebles de su giro, realizadas en liquidaciones de sociedades civiles comerciales.d) Los retiros de bienes corporales muebles efectuados por un vendedor o por el dueño, socios, directores o empleados de la empresa, para su uso o consumo personal o de su familia, ya sean de su propia producción o comprados para la reventa, o para la prestación de servicios, cualquiera que sea la naturaleza jurídica de la empresa.e) Los contratos de instalación o confección de especialidades y los contratos generales de construcción;f) La venta de establecimientos de comercio y, en general la de cualquier otra universalidad que comprenda bienes corporales muebles de su giro.g) El arrendamiento, subarrendamiento, usufructo o cualquiera 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;h) El arrendamiento, subarrendamiento o cualquier otra forma de cesión del uso o goce temporal de marcas, patentes de invención, procedimientos o fórmulas industriales y otras prestaciones similares;
-------	--

Anexo 1. Determinación de la obligación tributaria del IVA en países Latinoamericanos: Hecho Generador

Venezuela	<ol style="list-style-type: none">1. La venta de bienes muebles corporales, incluida la de partes alícuotas en los derechos de propiedad sobre ellos; así como el retiro o desincorporación de bienes muebles, realizado por los contribuyentes de este impuesto;2. La importación definitiva de bienes muebles;3. La prestación a título oneroso de servicios independientes ejecutados o aprovechados en el país, incluyendo aquellos que provengan del exterior, en los términos de esta Ley. También constituye hecho imponible, el consumo de los servicios propios del objeto, giro o actividad del negocio, en los casos a que se refiere el numeral 4 del artículo 4 de esta Ley;4. La venta de exportación de bienes muebles corporales;5. La exportación de servicios.
-----------	--

**Anexo 1. Determinación de la obligación tributaria del IVA en países Latinoamericanos:
Base Imponible**

País	Base Imponible
Argentina	Mercaderías: El precio neto de ventas incluyendo servicios complementarios, excluyendo todo impuesto y el impuesto al valor agregado imponible. Servicios: el pago total que se efectúe a un proveedor de servicios. Importación: el valor de las mercaderías computado de la misma manera que los derechos aduaneros, incrementándolo con los impuestos de importación y cualquier otro impuesto gravado sobre las mercaderías. El impuesto al valor agregado y los impuestos indirectos se excluyen de la base imponible. (Régimen de liquidación y pago: El impuesto se liquida y abona juntamente con la liquidación y pago de los derechos de importación).
Colombia	En la venta y prestación de servicios, la base gravable será el valor total de la operación, sea que ésta se realice de contado o a crédito, incluyendo entre otros los gastos directos de financiación ordinaria, extraordinaria, o moratoria y demás erogaciones complementarias, aunque se facturen o convengan por separado y aunque, considerados independientemente no se encuentren sometidos a imposición. En el caso de las importaciones la base gravable es el valor CIF del bien más los derechos de aduanas.
Ecuador	El valor total de los bienes muebles de naturaleza corporal que se transfieren o de los servicios que se presten, calculado a base de sus precios de venta o de prestación del servicio, que incluyen impuestos, tasas por servicios y demás gastos legalmente imputables al precio; considerando ciertas deducciones como descuentos, valor de bienes o envases devueltos por el comprador, entre otros.
Perú	<p>a. El valor de la venta, en el caso de la venta de bienes.</p> <p>b. El total de la retribución, cuando se presente un servicio o se otorgue uso del mismo.</p> <p>c. El valor de una construcción, cuando se realiza contratos de construcción.</p> <p>d. El ingreso que se percibe en la venta de inmuebles, no se considera en este valor el del terreno.</p> <p>e. El valor en aduana, en el caso de importaciones, determinado con arreglo a la legislación pertinente, además de los derechos e impuestos que afectan la importación a excepción del propio IGV.</p> <p>También formarán parte de la base imponible los cargos que se hayan efectuado, prestación de servicios complementarios, intereses devengados por el precio no pagado o el gasto de financiación de la operación; si el comprador o el que usa el servicio incurre en otros gastos también serán considerados en la base imponible, siempre y cuando todos estos casos sean registrados en el comprobante de pago que se emite a nombre del vendedor, constructor o el que presta el servicio.</p>

**Anexo 1. Determinación de la obligación tributaria del IVA en países Latinoamericanos:
Base Imponible**

Chile	<p>La base imponible de las ventas o servicios estará constituida, por el valor de las operaciones respectivas, debiendo adicionarse a dicho valor, si no estuvieren comprendidos en él, los siguientes rubros: 1°.- El monto de los reajustes, intereses y gastos de financiamiento de la operación a plazo, incluyendo los intereses moratorios, que se hubieren hecho exigibles o percibidos anticipadamente en el período tributario. En todo caso deberá excluirse el monto de los reajustes de valores que ya pagaron el impuesto de este Título, en la parte que corresponda a la variación de la unidad de fomento determinada por el período respectivo de la operación a plazo;</p> <p>2°.- El valor de los envases y de los depósitos constituidos por los compradores para garantizar su devolución.</p> <p>3°.- El monto de los impuestos, salvo el IVA.</p>
Venezuela	<p>La base imponible del impuesto en los casos de ventas de bienes muebles, sea de contado o a crédito, es el precio facturado del bien, siempre que no sea menor del precio corriente en el mercado, caso en el cual la base imponible será este último precio. En la prestación de servicios, ya sean nacionales o provenientes del exterior, la base imponible será el precio total facturado a título de contraprestación, y si dicho precio incluye la transferencia o el suministro de bienes muebles o la adhesión de éstos a bienes inmuebles, el valor de los bienes muebles se agregará a la base imponible en cada caso. Para determinar la base imponible correspondiente a cada período de imposición, deberán computarse todos los conceptos que se carguen o cobren en adición al precio convenido para la operación gravada, cualesquiera que ellos sean.</p>

**Anexo 1. Determinación de la obligación tributaria del IVA en países Latinoamericanos:
Sujeto Pasivo**

País	Sujeto Pasivo
Argentina	Son sujetos del impuesto quienes hagan habitualidad en la venta de cosas muebles, realicen locaciones o prestaciones gravadas, realicen importaciones definitivas de cosas muebles y resulten prestatarios de las prestaciones realizadas en el exterior para ser utilizadas en el país.
Colombia	<p>Son responsables del impuesto:</p> <p>a) Los comerciantes</p> <p>c) Quienes presten servicios.</p> <p>d) Los importadores.</p> <p>e) Los contribuyentes pertenecientes al régimen común del impuesto sobre las ventas, cuando realicen compras o adquieran servicios gravados con personas pertenecientes al régimen simplificado, por el valor del impuesto retenido, sobre dichas transacciones.</p> <p>La responsabilidad se extiende también a la venta de bienes corporales muebles aunque no se enajenen dentro del giro ordinario del negocio, pero respecto de cuya adquisición o importación se hubiere generado derecho al descuento. y El impuesto causado en estas operaciones será asumido por el comprador o adquirente del régimen común, y deberá ser declarado y consignado en el mes correspondiente a la fecha del pago o abono en cuenta.</p>

**Anexo 1. Determinación de la obligación tributaria del IVA en países Latinoamericanos:
Sujeto Pasivo**

Ecuador	<p>a) En calidad de contribuyentes: quienes realicen importaciones gravadas con una tarifa, ya sea por cuenta propia o ajena.</p> <p>b) En calidad de agentes de percepción:</p> <ol style="list-style-type: none">1. Las personas naturales y las sociedades que habitualmente efectúen transferencias de bienes gravados con una tarifa;2. Las personas naturales y las sociedades que habitualmente presten servicios gravados con una tarifa. <p>c) En calidad de agentes de retención:</p> <ol style="list-style-type: none">1. Contribuyentes especiales por el Servicio de Rentas Internas; por el IVA que deben pagar por sus adquisiciones a sus proveedores de bienes y servicios cuya transferencia o prestación se encuentra gravada2. Las empresas emisoras de tarjetas de crédito por los pagos que efectúen por concepto del IVA a sus establecimientos afiliados,3. Las empresas de seguros y reaseguros por los pagos que realicen por compras y servicios gravados con IVA,4. Los exportadores, sean personas naturales o sociedades, por la totalidad del IVA pagado en las adquisiciones locales o importaciones de bienes que se exporten, así como aquellos bienes, materias primas, insumos, servicios y activos fijos empleados en la fabricación y comercialización de bienes que se exporten.5. Los Operadores de Turismo que facturen paquetes de turismo receptivo dentro o fuera del país, por la totalidad del IVA pagado en las adquisiciones locales de los bienes que pasen a formar parte de su activo fijo; o de los bienes o insumos y de los servicios necesarios para la producción y comercialización de los servicios que integren el paquete de turismo receptivo facturado;6. Las personas naturales, sucesiones indivisas o sociedades, que importen servicios gravados, por la totalidad del IVA generado en tales servicios; y,7. Petrocomercial y las comercializadoras de combustibles sobre el IVA presuntivo en la comercialización de combustibles.
---------	--

**Anexo 1. Determinación de la obligación tributaria del IVA en países Latinoamericanos:
Sujeto Pasivo**

Perú	<p>Son sujetos del Impuesto en calidad de contribuyentes, las personas naturales, las personas jurídicas, las sociedades conyugales que ejerzan la opción sobre atribución de rentas prevista en las normas que regulan el Impuesto a la Renta, sucesiones indivisas, sociedades irregulares, patrimonios fideicometidos de sociedades tituladoras, los fondos mutuos de inversión en valores y los fondos de inversión que desarrollen actividad empresarial que:</p> <p>a) Efectúen ventas en el país de bienes afectos, en cualquiera de las etapas del ciclo de producción y distribución; b) Presten en el país servicios afectos; c) Utilicen en el país servicios prestados por no domiciliados; d) Ejecuten contratos de construcción afectos; e) Efectúen ventas afectas de bienes inmuebles; f) Importen bienes afectos. Tratándose de bienes intangibles se considerará que importa el bien el adquirente del mismo</p>
Chile	<p>El impuesto afectará al vendedor, sea que celebre una convención que esta ley defina como venta o equipare a venta. Igualmente, el impuesto afectará a quien realice la prestación en aquellas operaciones definidas como servicios o que la ley equipare a tales.</p> <p>Serán considerados sujetos del impuesto:</p> <p>a) El importador, habitual o no; b) El comprador o adquirente, cuando el vendedor o trayente no tenga residencia en Chile, o se trate de la operación descrita en el inciso segundo de la letra a) del artículo 8°; (15-a) c) La sociedad o la comunidad, en los casos contemplados en la letra c) del artículo 8°, pero cada socio o comunero será solidariamente responsable del pago del tributo en la parte correspondiente a los bienes que le sean adjudicados; d) El aportante, en el caso de aportes a sociedades; e) El beneficiario del servicio, si la persona que efectúa la prestación residiere en el extranjero; (15-b) f) Los contratistas o subcontratistas en el caso de los contratos a que se refiere la letra e) del artículo 8°, y (15-c)(15-d) g) El comprador o el beneficiario del servicio, cuando reciba del vendedor o del prestador, según corresponda, por ventas y servicios gravados con IVA, facturas de inicio, de acuerdo a lo señalado en el inciso segundo del artículo 8° quáter del Código Tributario. (16)</p>

**Anexo 1. Determinación de la obligación tributaria del IVA en países Latinoamericanos:
Sujeto Pasivo**

Venezuela	Son contribuyentes ordinarios de este impuesto, los importadores habituales de bienes, los industriales, los comerciantes, los prestadores habituales de servicios, y, en general, toda persona natural o jurídica que como parte de su giro, objeto u ocupación, realice las actividades, negocios jurídicos u operaciones, que constituyen hechos imposables. El giro, objeto u ocupación a que se refiere el encabezamiento de este artículo, comprende las operaciones y actividades que efectivamente realicen dichas personas.
-----------	--

**Anexo 1. Determinación de la obligación tributaria del IVA en países Latinoamericanos:
Territorialidad y Tarifa general**

País	Territorialidad	Tarifa General
Argentina	a. Ventas: situación o colocación de los bienes en el país. b. Obras, locaciones y prestaciones de servicios: realización en el territorio de la Nación, excluidos los destinados a ser utilizados en el exterior. c. Importaciones: carácter definitivo de la importación (destinación para consumo). d. Prestaciones: realizadas en el exterior para su utilización en el país.	21%
Colombia	El hecho económico se debe realizar dentro del territorio nacional	16%
Ecuador	El Impuesto al Valor Agregado es aplicable en todo el territorio nacional	12%
Perú	Aplica el principio de imposición en el lugar de destino, el territorio nacional, por ello se gravan las importaciones pero no se gravan las exportaciones. En el caso de la prestación de servicios, se considera a los servicios prestados o utilizados en el país, independientemente del lugar en que se pague o se perciba la contraprestación, y del lugar donde se celebre el contrato. - No se encuentra gravado el servicio prestado en el extranjero por sujetos domiciliados en el país o por un establecimiento permanente domiciliado en el exterior de personas naturales o jurídicas domiciliadas en el país, siempre que el mismo no sea consumido o empleado en el territorio nacional. - No se consideran utilizados en el país aquellos servicios de ejecución inmediata que por su naturaleza se consumen íntegramente en el exterior - Para efecto de la utilización de servicios en el país, se considera que el establecimiento permanente domiciliado en el exterior de personas naturales o jurídicas domiciliadas en el país es un sujeto no domiciliado.	18%
Chile	Para los efectos de este artículo se entenderán ubicados en territorio nacional, aun cuando al tiempo de celebrarse la convención se encuentre transitoriamente fuera de él, los bienes cuya inscripción, matrícula, patente o padrón hayan sido otorgados en Chile. El impuesto establecido en esta ley gravará los servicios prestados o utilizados en el territorio nacional, sea que la remuneración correspondiente se pague o perciba en Chile o en el extranjero.	19%
Venezuela	Las ventas y retiros de bienes muebles corporales serán gravables cuando los bienes se encuentren situados en el país y en los casos de importación cuando haya nacido la obligación. La prestación de servicios constituirá hecho imponible cuando	8% - 16.5% (Ley de Presupuesto Anual)

**Anexo 1. Determinación de la obligación tributaria del IVA en países Latinoamericanos:
Territorialidad y Tarifa general**

<p>ellos se ejecuten o aprovechen en el país, aunque se hayan generado, contratado, perfeccionado o pagado en el exterior, y aunque el prestador del servicio no se encuentre domiciliado en Venezuela.</p> <p>Se considerará parcialmente prestado en el país el servicio de transporte internacional y, en consecuencia, la alícuota correspondiente al impuesto establecido en esta Ley será aplicada sobre el cincuenta por ciento (50%) del valor del pasaje o flete, vendido o emitido en el país, para cada viaje que parta de Venezuela.</p>	<p>define valor dentro del rango)</p>
--	---------------------------------------

**Anexo 1. Determinación de la obligación tributaria del IVA en países Latinoamericanos:
Exenciones destacadas/Liquidación Impuesto**

País	Exenciones destacadas	Liquidación Impuesto
Argentina	<p>Exenciones sobre importación:</p> <p>a. La importación definitiva de mercaderías que califiquen para la exención de derechos de aduana conforme regímenes especiales para turistas, científicos y técnicos, representantes diplomáticos, etc.</p>	<p>El impuesto se liquida mediante declaración jurada mensual. La presentación de la declaración y el pago del impuesto que resulta de ella, debe efectuarse durante el mes siguiente a aquel al que corresponde la declaración jurada (Existen regímenes de retención, percepción y pago a cuenta – Ver Punto “Mecanismos de Recaudación”). En los casos excepcionales mencionados anteriormente, la declaración jurada debe presentarse de manera mensual pero es posible optar por efectuar el pago de manera anual.</p>
Colombia	<p>En los Departamentos de Amazonas y San Andrés y Providencia no se cobra impuesto a las ventas</p>	<p>La periodicidad de la presentación de las declaraciones de ventas son:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Bimestrales: para grandes contribuyentes, personas jurídicas y naturales cuyos ingresos brutos a 31 de diciembre del año gravable anterior sean iguales o superiores a 92.000 UVT y responsables de bienes exentos. - Cuatrimestrales: personas jurídicas y naturales cuyos ingresos brutos a 31 de diciembre del año gravable anterior sean iguales o superiores a 15.000 UVT pero inferiores a 92.000 UVT. - Anuales: personas jurídicas y naturales cuyos ingresos brutos a 31 de diciembre del año gravable anterior sean inferiores a 15.000 UVT. Estos responsables deberán hacer pagos cuatrimestrales sin declaración, a modo de anticipo del impuesto sobre las ventas, los montos se calcularán teniendo en cuenta el valor del IVA pagado a 31 de diciembre del año anterior. Valor de la UVT se ajusta anualmente.

**Anexo 1. Determinación de la obligación tributaria del IVA en países Latinoamericanos:
Exenciones destacadas/Liquidación Impuesto**

Ecuador	<p>Los que, con el carácter de admisión temporal o en tránsito, se introduzcan al país, mientras no sean objeto de nacionalización. Lámparas fluorescentes.</p> <p>Aviones, avionetas y helicópteros destinados al transporte comercial de pasajeros, carga y servicios. Vehículos híbridos o eléctricos, cuya base imponible sea de hasta USD 35.000. En caso de que exceda este valor, gravarán IVA con tarifa doce por ciento (12%).</p>	<p>Los contribuyentes declararán el impuesto de las operaciones que realicen mensualmente dentro del mes siguiente de realizadas, salvo de aquellas por las que hayan concedido plazo de un mes o más para el pago en cuyo caso podrán presentar la declaración en el mes subsiguiente de realizadas, en la forma y plazos que se establezcan en el reglamento vigente. Los sujetos pasivos que exclusivamente transfieran bienes o presten servicios gravados con tarifa cero o no gravados, así como aquellos que estén sujetos a la retención total del IVA causado, presentarán una declaración semestral de dichas transferencias, a menos que sea agente de retención de IVA.</p>
Perú	-	<p>Se liquida mensualmente, es decir, la declaración y el pago se realizan dentro del mes calendario siguiente al período tributario a que corresponde la referida declaración y pago.</p> <p>En el caso de las importaciones, la liquidación del impuesto se hace al momento de la presentación y aprobación de la declaración aduanera de importación de mercancías.</p>
Chile	<p>* Las materias primas nacionales, en los casos en que así lo declare por resolución fundada la Dirección de Impuestos Internos, siempre que dichas materias primas estén destinadas a la producción, elaboración o fabricación de especies destinadas a la exportación. *Los ingresos percibidos por la prestación de servicios a personas sin domicilio ni residencia en Chile, siempre que el Servicio Nacional de Aduanas califique dichos servicios como exportación;</p>	<p>Los contribuyentes afectos a la presente ley deberán pagar en la Tesorería Comunal respectiva, o en las oficinas bancarias autorizadas por el Servicio de Tesorerías, hasta el día 12 de cada mes, los impuestos devengados en el mes anterior, con excepción del impuesto establecido en el artículo 49°, el que se regirá por las normas de ese precepto.</p> <p>En el mismo acto deberán presentar una declaración jurada del monto total de las operaciones realizadas en el mes anterior, incluso las exentas de impuesto. No obstante, cuando se trate de las ventas a que se refiere el artículo 41°, la declaración deberá ser presentada en el Servicio de Impuestos Internos.</p>

**Anexo 1. Determinación de la obligación tributaria del IVA en países Latinoamericanos:
Exenciones destacadas/Liquidación Impuesto**

Venezuela	Las importaciones que hagan viajeros, pasajeros y tripulantes de naves, aeronaves y otros vehículos, cuando estén bajo régimen de equipaje.	La determinación y pago del impuesto se deberá efectuar en el formulario de declaración y pago, medios y sistemas autorizados por el Ministerio de Hacienda, y presentarse dentro de los quince (15) días continuos siguientes al período de imposición, ante las instituciones bancarias que hayan celebrado convenios con la Administración Tributaria u otras oficinas autorizadas por ésta. Deberán presentar declaración jurada por las operaciones gravadas y exentas, realizadas en cada período mensual de imposición.
-----------	---	--