

CONCEPTOS DE ECONOMÍA DIGITAL APLICADOS
A LA FISCALIDAD INTERNACIONAL
Concepts of digital economy applied to international taxation

Yael Fierro Guillén¹

Investigadora independiente, Quito, Ecuador

Resumen

El presente artículo postula una serie de reflexiones sobre la fiscalidad de las nuevas tecnologías desde la perspectiva de la economía digital, bajo la consideración que la realidad sobre la que opera la tributación está cambiando de manera acelerada. Es por ello, que resulta necesario analizar posibles modificaciones para reducir la distancia entre el ordenamiento jurídico tributario y la actual era digital. Se busca realizar un breve análisis doctrinario de la fiscalidad de la sociedad digital y tecnológica.

Palabras clave

Economía digital, 4ª Revolución Industrial, Fiscalidad internacional, Tributación de la economía digital.

Abstract

The present article proposes some thoughts on taxation of new technologies, studying the perspective of the digital economy. It considers that the reality of the actual operating taxation is changing fast. For this reason, it is necessary to analyze the possible modifications to shorten the distance between the tax legal system and the current digital age. This review contents a brief doctrinal analysis of taxation of the digital and technological society.

Keywords

Digital economy, 4th Industrial Revolution, International Taxation, Taxation of the Digital Economy.

1. Introducción

Las reflexiones sobre la tributación de la economía digital se producen en un contexto de cambios profundos en la fiscalidad de los países de todo el mundo. Tradicionalmente, la fiscalidad internacional ha privilegiado criterios de conexión subjetivos para someter a gravamen las rentas de fuente mundial. Esto se evidencia en los principales modelos de convenios para evitar la doble tributación que consideraron la residencia o nacionalidad como conceptos medulares, haciendo recaer la imposición en el país de fuente en casos muy puntuales (Zuzunaga, 2019, p. 353).

De acuerdo con lo mencionado por César García Novoa, las políticas fiscales en la actualidad pretenden que las empresas multinacionales contribuyan de manera equitativa

¹ Abogada Tributaria. Derecho Tributario. Derecho Aduanero. Planificación Fiscal Internacional. Correo electrónico: yaela.fierro@gmail.com



basadas en un *fair share taxation* que permita a los estados donde operan recibir los tributos debidos. Esta tendencia fue altamente considerada en las acciones del Parlamento del Reino Unido contra Amazon, Google y Starbucks, institución que fundamentó que la legalidad de las estructuras que manejaban las multinacionales no era una excusa para dejar de pagar lo que es justo en materia de impuestos. “Y lo fundamental es que se contribuya con esa porción justa, y no que la conducta sea una evasión, una elusión o una planificación agresiva. Porque, aunque se trate de una planificación fiscal y, por ende, la misma sea lícita, si resulta agresiva, es decir, si lleva a que no se contribuya por el beneficio real obtenido en cada jurisdicción, la conducta es reprochable” (García, 2019, p. 34).

Así mismo, debido a la proliferación de las plataformas colaborativas, se ha creado un nuevo modelo de negocio que agudiza la problemática tributaria en el momento en que se trata de gravar ventas entre particulares que fueron acordadas mediante internet y, que generan transmisiones patrimoniales para personas que no son empresarios o profesionales y, que gozan de una protección especial por pertenecer al *sharing economy* (Caballero, 2019, p. 372). Dentro de esta modalidad, se incluye las plataformas colaborativas que crean un mercado abierto para el uso temporal de mercancías o servicios. “[...] En la economía colaborativa se incluyen fórmulas alternativas de prestación de servicios, en las que lo característico es, precisamente, la intervención de sujetos que no tienen la condición habitual de empresarios o profesionales” (García, 2017, p. 4).

En consideración a los cambios que generan la economía digital y el comercio electrónico, en el marco de la OCDE, se ha evidenciado la necesidad de reformular los vínculos tradicionales de la fiscalidad que son residencia y territorio, para privilegiar la interacción permanente de los usuarios a través de medios digitales, hecho que se constituye como el intangible que en la actualidad genera valor. Es por ello, que la Acción 1 del Plan de Acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS, por sus siglas en inglés) aborda los desafíos fiscales de la economía digital y realiza varias recomendaciones a los países miembros que, en contraste con las recomendaciones de las Naciones Unidas, permiten delimitar y separar el radio de acción de la economía digital del resto de la economía a efectos fiscales (Resúmenes OCDE, 2015, p. 5).

El presente trabajo realiza una síntesis del entorno actual de los negocios y las operaciones económicas a la luz de la economía digital, abordando las nociones fundamentales de economía colaborativa como un antecedente de la Acción 1 del Plan BEPS y la reformulación de los conceptos tradicionales de la fiscalidad: residencia y territorio. Corresponden al tema medular del dossier la revisión de la diferencia de servicios digitales que cuentan con una protección especial para no ser gravados, de aquellos que por su naturaleza deben ser objeto de imposición. Mediante el presente artículo, se busca: i) describir brevemente el entorno actual de los negocios y las operaciones económicas; ii) definir las nociones fundamentales de la economía colaborativa; iii) Resumir las recomendaciones de la Acción 1 de BEPS y contrastar con las recomendaciones efectuadas por Naciones Unidas; iv) Abordar la situación actual en Ecuador considerando que desde el 16 de septiembre de 2020 entró en vigor la tributación de servicios digitales con impuesto indirecto. En la investigación se han empleado recursos metodológicos de consulta de múltiples fuentes de doctrina, por lo que se trata de un trabajo académico de carácter descriptivo que pretende aclarar conceptos de economía digital aplicados a la fiscalidad internacional.

2. El entorno actual de los negocios y las operaciones económicas

La economía digital es la expresión indudable de la nueva economía por cuanto ha transformado hábitos mercantiles tradicionales en nuevos comportamientos que exigen a la colectividad

reinventar soluciones en el desenvolvimiento de las relaciones cambiarias. El comercio a través de internet permitió una alteración de los mecanismos comunes para adquirir bienes, productos, servicios y obligaciones en general. Es así, que el uso de aplicativos móviles, las ventas on line sin presencia física, *smart contracts*, tecnología *blockchain* y plataformas de economía colaborativa, que le atribuyen valor económico al consumo compartido, están produciendo un nuevo contexto para la fiscalidad que resultan en un cambio de los modelos económicos conocidos hasta el momento (Caballero, 2019, p. 368).

Según lo manifestado por Rosa Caballero, el surgimiento de la economía colaborativa ha permitido grandes beneficios relacionados con el aprovechamiento de recursos subutilizados, obtención de ingresos extraordinarios y beneficios recíprocos sin la existencia de medidas inexorables respecto de los anteriores mecanismos para hacer negocios. En este contexto, resulta importante establecer nociones fundamentales de la economía colaborativa (2019, p. 368).

2.1. Nociones fundamentales de la economía colaborativa

La economía colaborativa es un modelo de negocio que permite el intercambio de bienes y servicios a través del uso de una plataforma tecnológica que conecta a las partes de una transacción. Es decir, que para su funcionamiento requiere de un intermediador digital. García Novoa, citado por Rosa Caballero, menciona:

[...] Aunque no hay una definición clara del término, suele incluirse en esta modalidad de economía aquellos modelos de negocios en los que se facilitan actividades mediante plataformas colaborativas que crean un mercado abierto para el uso temporal de mercancías o servicios ofrecidos a menudo por particulares. [...] Se trata de fórmulas alternativas de prestación de servicios en las que lo característico es, precisamente, que intervienen sujetos que no tienen la condición habitual de empresario o profesionales. [...] Estas actividades son expresión del consumo de bienes y servicios, pero se ofertan al público, normalmente a través de plataformas tecnológicas (Caballero, 2019, p. 369).

Del texto citado, es posible concluir que la economía colaborativa corresponde a una actividad empresarial desarrollada en un contexto tecnológico que amerita intervención estatal a través de regulaciones específicas. La característica más importante de este modelo es la ausencia de ánimo de lucro; por lo que no es requisito indispensable que las partes intervinientes tengan la calidad de empresarios o que realicen el comercio con habitualidad. Debido a la singularidad de la operación, se ha visto la necesidad de que los Estados instauren las condiciones que crean más acertadas para la obtención de los mejores resultados impositivos posibles.

Se destaca la resolución del Parlamento Europeo, de fecha 19 de enero de 2016, que dictaminó sobre la iniciativa “Hacia un Acta del Mercado Único Digital” que abordó ampliamente el tema de economía digital y analizó las normas de comercio electrónico transfronterizo para que sean catalogados como confiables para los consumidores y empresas. Por ejemplo, se analizaron los envíos transfronterizos de paquetes de alta calidad para que tengan precios accesibles; la necesidad de impedir bloqueos geográficos injustificados; la importancia de crear un marco normativo moderno que ajuste los derechos de propiedad intelectual a la necesidad y funcionamiento de las plataformas y actuación de los intermediarios (Caballero, 2019, p. 369).

Desde el punto de vista fiscal, la Resolución enfatizó la necesidad de reducir el IVA en las ventas transfronterizas, reformar la coordinación y evasión fiscales y crear un mercado digital europeo que sea único para el continente. Estableció la posibilidad de crear un solo IVA que

se ajuste a las pequeñas empresas innovadoras de Europa. En suma, resaltó que las plataformas colaborativas permiten aumentar la oportunidad para que prolifere la competencia, el empleo y el crecimiento económico; pero, atendiendo a la necesidad de crear gravámenes laxos para los emprendedores que hacen uso de las plataformas colaborativas (Caballero, 2019, p. 371).

En línea con lo anotado, la Resolución del Parlamento Europeo de fecha 15 de junio de 2017, abrió una Agenda para la Economía Colaborativa en la que, si bien celebró el auge de la economía, se manifestó la preocupación de los países ya que se advirtió que las plataformas eran usadas como un medio para eludir obligaciones tributarias. Por lo tanto, se acordó la aplicación de regulaciones que permitan eliminar el riesgo de fraude fiscal transfronterizo debiendo imponerse a los partícipes de las plataformas colaborativas impuestos similares a los que pagan las empresas que prestan servicios comparables, señalando que “los impuestos deben pagarse donde se generen los beneficios y en los casos en que no se trate simplemente de contribuciones a los costes, al tiempo de que se respete el principio de subsidiaridad y de conformidad con las legislaciones fiscales nacionales y locales” (Caballero, 2019, p. 372).

Bajo el esquema tradicional de economía colaborativa, se debe considerar que la parte que suministra un bien o servicio no ejerce una actividad empresarial, sino que comparte un consumo privado. Es decir, que estas actividades corresponden al consumo de bienes y servicios habituales ofertados al público bajo la aplicación del principio de equidad. García Novoa, cita como ejemplo el servicio BlaBlaCar, y menciona que es una plataforma cuya finalidad es compartir un vehículo en viajes largos, lo cual no implica una actividad profesional. “Respecto a BlaBlaCar, el Juzgado de lo Mercantil nº 2 de Madrid, en sentencia nº 30/2017, afirmó que el dato de que la plataforma cobre una cantidad superior al importe resultante de compartir gastos no es suficiente para calificar su actividad como empresarial” (García, 2017, p. 4).

Del ejemplo anotado, se desprende que la cesión de una parte del bien o del servicio consumido a cambio de una retribución, es una manifestación de riqueza de baja intensidad y, por lo tanto, no debería tributar. Por el contrario, en el caso en que exista una explotación continua de un bien o servicio que genere una riqueza considerable, se genera la obligación de pagar un gravamen por rentas empresariales. La recurrencia de las transacciones en la economía colaborativa es una característica de suma importancia para su gravabilidad. En consecuencia, se debe distinguir entre las rentas que constituyen la reserva de un eventual gasto, de aquellos enriquecimientos que supongan un incremento patrimonial considerable que amerite estar sujeto a tributación, para lo cual es deber de cada estado el determinar los impuestos que se ajusten para considerar rentas gravadas y rentas exentas provenientes de economía colaborativa.

3. La singularidad de la economía digital

Conforme lo mencionado en líneas anteriores, la economía digital al igual que el comercio electrónico implica la posibilidad de operar en los mercados del mundo sin necesidad de presencia física. Las empresas de la economía digital propician interacciones en condiciones equitativas con los usuarios a nivel global que permiten la propagación de cadenas de valor mundiales (García, 2019, p. 27). La ausencia de presencia física imposibilita la tributación de las empresas que tienen una sólida posición en el mercado digital como Google, Apple, Facebook y Amazon. Es por ello, que los países emergentes BRICS (Brasil, Rusia, India, China y Sudáfrica) promovieron un “*genuine link*” o punto de conexión que permite gravar el beneficio en el lugar donde se obtiene. “De ahí surge la regla del *value creation*. Se debe tributar así donde se cree valor, independientemente de donde se tenga la residencia” (García, 2019, p. 29). El resultado es la creación de un intangible que contribuye a la creación de valor.

De manera particular, en la economía digital, las empresas almacenan información sobre clientes, operaciones mercantiles y proveedores. El resultado es el registro de sus preferencias de navegación, tendencias de consumo, medios de pago, estrategias empresariales que tienen por finalidad el aprovechamiento de los datos para la creación de valor ya que los datos almacenados permiten adaptar ofertas, mejorar detalles de productos y servicios (Moreno, 2019, p. 70). Este hecho resulta en la necesidad de reformular los vínculos tradicionales de la fiscalidad (residencia y territorio) para privilegiar el intangible que genera valor: la interacción permanente de los usuarios a través de medios digitales.

3.1. Acción 1 de BEPS

Lo mencionado ha sido recogido en la acción 1 de BEPS que reconoce que la economía digital supone una innovación en la definición de los modelos de negocio que exige adaptación por parte de los sistemas fiscales a las empresas del sector tecnológico.

Conforme se explica en los resúmenes de los informes finales de 2015 de la OCDE, esta acción tiene origen en la preocupación manifestada por varios países sobre la planificación fiscal que se realiza por empresas multinacionales que “se aprovechan de las lagunas en la interacción entre los distintos sistemas tributarios para minorar artificialmente las bases imponibles o trasladar los beneficios a países o territorios de baja tributación en los que realizan poca o ninguna actividad económica” (OCDE, 2015, p. 5). En respuesta a estas preocupaciones, se trató de impulsar la idea de tributar en la jurisdicción donde se genera valor, asunto con especial relevancia en materia de precios de transferencia y, en particular, respecto de los activos intangibles (Carbajo y Porporatto, 2020, p. 3).

Con la finalidad de cumplir estos objetivos, Cesar García Novoa, explica que se desarrollaron tres posibles opciones para hacer frente al gravamen de la economía digital. En primer lugar, “se trataba de otorgar relevancia al concepto de presencia significativa a través de factores que evidencian una interacción deseada y mantenida con la economía de ese país, a través de la tecnología y otras herramientas automatizadas”. Es decir, que la opción para determinar un gravamen era determinar la existencia de interfaces digitales como sitios de Internet, aplicaciones móviles o programas informáticos que fueran accesibles a usuarios de un determinado país, con lo cual se crea la figura de “establecimiento permanente digital”. En esta alternativa se contempla la particularidad de gravar aquellas situaciones en las que se evidencia una efectiva interacción de la economía del Estado a través de la tecnología y otros mecanismos automatizados. Para lo cual se consideran factores como los ingresos, factores digitales y factores basados en usuarios. En segundo lugar, se crean medidas provisionales que adquieren la forma de impuestos sobre servicios digitales. Se crea la posibilidad que los países de fuente realicen retenciones asociadas al establecimiento permanente virtual. Finalmente, se establece la opción de crear un *equalization tax*, que implica gravar de manera indirecta los beneficios de la actividad tecnológica en el lugar donde se desarrolla. Es decir, que “se trataría de un gravamen indirecto sobre el importe bruto de las ventas online” (García, 2019, p. 37). Hasta el momento no existe un acuerdo general sobre la aplicación de una de las tres opciones planteadas.

3.2. El aporte de Naciones Unidas

De acuerdo con lo manifestado por Álvaro Villegas, el reporte de Naciones Unidas de la Décimo sexta sesión del comité de Expertos, sostenida del 14 al 17 de mayo de 2018, determinó la importancia de efectuar una reforma al concepto de Establecimiento Permanente por cuanto se ha evidenciado que el “lugar fijo de negocios” ya no corresponde a las directrices de una economía digital ya que las empresas actuales no necesitan una fuerza de trabajo para generar ingresos

significativos en el estado de fuente porque los medios digitales permiten la prestación de servicios transfronterizos y la distribución de productos sin la existencia de un lugar físico en el estado de fuente (Villegas, 2019, p. 212). En su lugar, Naciones Unidas ha recomendado la introducción del concepto “presencia económica significativa” que es equivalente a establecimiento permanente virtual y se determina con base en el número de usuarios mensuales, ingresos obtenidos a través de negocios digitales en el país de fuente o el número de contratos online.

Al respecto, Villegas menciona a los autores Hongler y Pistone, quienes indican que el objetivo inmediato del nuevo concepto de Establecimiento Permanente “no es fortalecer la tributación en la fuente, sino más bien permitir al estado de la fuente preservar su soberanía en la tributación de beneficios empresariales generados por actividades efectivamente vinculadas a su territorio y jurisdicción”. En este sentido, resulta interesante la aplicación del concepto de Naciones Unidas en la legislación interna de Bolivia, que, a decir del autor, adopta como único criterio de imposición el principio de Territorialidad o Fuente Productora, de tal manera que grava determinados servicios prestados desde o en el exterior cuando éstos son económicamente utilizados en territorio nacional, no siendo necesario que un no-residente tenga un establecimiento permanente en el país. Es decir, que el vínculo obligacional que establece un gravamen en Bolivia está dado por el uso económico de los servicios prestados en forma digital o regular. Lo cual es aplicable para servicios de asistencia técnica, asesoramiento, profesionales, peritajes, de investigación y consultoría (2019, p. 213).

Con lo señalado, es posible concluir que el reconocimiento del establecimiento permanente virtual, sugerido por las Naciones Unidas, en el caso de Bolivia, desde el punto de vista conceptual, sería “fortalecimiento de su sistema tributario al darle coherencia internacional para evitar la doble imposición internacional, aunque es recomendable que se apliquen mínimos de permanencia” (Villegas, 2019, p. 217). En virtud de lo señalado, a continuación, se realiza una explicación de los fundamentos del establecimiento permanente virtual, como una alternativa viable para la tributación de la economía digital.

4. El Establecimiento permanente virtual como alternativa para gravar operaciones de economía digital

Del análisis que se ha presentado, se ha puesto en evidencia que los negocios en la actualidad se desarrollan mediante el uso de la tecnología, siendo cada vez menos frecuente la necesidad de presencia física. Además, los sistemas técnicos han logrado reemplazar gran parte de la intervención humana. Estos métodos han permitido la organización de modelos de negocio basados en la creación y explotación de activos intangibles, así como el uso masivo de los datos de usuarios y la expansión de cadenas de valor globales lo cual ha permitido la planificación fiscal empresarial agresiva.

Saturnina Moreno, menciona que la economía digital ha permitido el aprovechamiento de distorsiones y lagunas existentes en el ordenamiento jurídico tributario, de tal manera que se elimina o se reduce el pago de impuestos en los Estados donde se realiza la actividad económica. En este sentido, se ha advertido que el concepto clásico del Derecho internacional tributario basa su actuación en la presencia física en el Estado donde se realizan las actividades económicas y que existe insuficiencia del concepto de Establecimiento permanente para abordar operaciones digitales lo cual implica la imposibilidad de gravar los beneficios empresariales generados en los Estados fuente (Moreno, 2019, p. 71). Es por ello, que la posibilidad de crear un establecimiento permanente virtual adquiere relevancia en la determinación de gravamen de los servicios digitales.

4.1. Concepto de establecimiento permanente tradicional

El Modelo de Convenio para evitar la doble imposición de la OCDE, establece en su artículo 5 que “[...] a efectos del presente convenio, la expresión “establecimiento permanente” significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad” (OCDE, 2017, p. 35). Desde el punto de vista fiscal es el sujeto pasivo de la obligación tributaria y está en capacidad de identificarse con sucursales, sedes de dirección, oficinas o fábricas. De lo anotado, se desprende que la aproximación que realiza el Modelo de Convenio es útil respecto de la noción y determinación de un Establecimiento Permanente en un entorno físico supeditado a soberanías estatales.

En este contexto, la empresa requiere el pago de costos y gastos relacionados con el protagonismo e injerencia en un mercado determinado, de tal manera que tenga infraestructura como oficinas y sucursales. En un establecimiento permanente físico no es suficiente únicamente un sitio virtual donde se desplieguen y promocionen sus productos y servicios (Rengifo, 2002, p. 4).

Sin embargo, el traslado de la actividad comercial a Internet se justifica por razones económicamente atractivas como la supresión de costos de intermediación y la irrelevancia de la distancia. Al no existir un nexo físico en un territorio determinado deben buscarse nuevas fórmulas que permitan llevar a cabo una reasignación de los criterios de reparto de la potestad tributaria entre los Estados fuente y los Estados que permita una tributación equitativa de las rentas empresariales (Moreno, 2019, p. 71).

4.2. El establecimiento permanente virtual

Conforme señala Andrés Rengifo, el antecedente de mayor relevancia del establecimiento permanente virtual es la Conferencia Ministerial organizada por la OCDE en Ottawa, Canadá efectuada en 1998. En este evento se trataron los aspectos fiscales que causaban preocupación a los países miembros de la OCDE respecto de fiscalidad y comercio electrónico. “En esa conferencia se establecieron las bases de un plan de acción para la OCDE, en aras de atender y liderar el estudio del impacto del comercio electrónico en la fiscalidad”. Con base en este antecedente, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE ha intervenido en los grupos de convenios fiscales, tributación de empresas multinacionales, los subgrupos de establecimientos permanentes y comercio electrónico y el grupo consultivo técnico de tributación de beneficios empresariales. Uno de los documentos de relevancia que expidió fue el documento denominado “Claridad en la aplicación de la definición de Establecimiento Permanente en el comercio electrónico: cambios a los comentarios del artículo 5 en el Modelo de Convención”. Expedido entre 199 y 2000, en el cual se trataron conceptos de comercio electrónico, páginas web, economía digital y aplicación del concepto de centro fijo de negocios (Rengifo, 2002, p. 6).

Posteriormente, se consideró que una alternativa viable para equiparar la realidad con el derecho tributario internacional es la creación de un concepto de establecimiento permanente virtual que pueda convivir con la definición clásica de establecimiento permanente. Respecto de las actividades empresariales que quedarían cubiertas por este nuevo nexo, el Informe Preliminar de 2014 de la OCDE establecía que se debía considerar a las actividades digitales totalmente desmaterializadas corresponden:

[...] aquellas que precisan de unos mínimos elementos físicos para su realización, con independencia de que esos elementos se hallen o no en el Estado de fuente. Como criterios que podrían aplicarse para determinar si una actividad digital está totalmente desmaterializada, propone tener en cuenta: (i) que la actividad principal de la empresa

se base enteramente o en su mayor parte en bienes y/o en servicios digitales; (ii) que no entren en juego actividad o elemento físico alguno en la creación de los bienes y servicios o en su entrega y presentación, aparte de la existencia, uso o mantenimiento de servidores y sitios web u otras herramientas informáticas, así como la recopilación, procesamiento y comercialización de datos geolocalizados; (iii) que los contratos se celebren generalmente a distancia, a través de Internet o por teléfono; (iv) que los pagos se efectúen exclusivamente mediante tarjetas de crédito u otros medios de pago electrónicos; (v) que todos o la mayor parte de los beneficios sean imputables a la entrega de bienes o prestación de servicios digitales; (vi) que el cliente no tenga en cuenta el domicilio legal o residencia fiscal ni ubicación física del vendedor; (vii) que el uso efectivo del bien digital o la prestación del servicio digital no precisen de una presencia física o de la utilización de un producto material distinto de un ordenador, dispositivos móviles u otras herramientas informáticas.

Es decir que la consideración de establecimiento permanente virtual es aquella que debería seguir los lineamientos determinados por la OCDE. Para materializar la función de nexo tributario del establecimiento permanente, cada estado deberá establecer la forma en que se crea valor, es decir, se debe determinar la forma de atribuir beneficios empresariales al Establecimiento Permanente Virtual debiendo observar tanto factores materiales como cuantitativos. Finalmente, se advierte que el principal obstáculo para la creación este nuevo nexo obligacional tributario, es la falta de consenso político internacional. El motivo es la iniciativa unilateral de los estados que buscan una mínima tributación efectiva, olvidando que se propende a una protección del poder estatal de imposición (Moreno, 2019, p.87).

5. Situación actual en Ecuador a la luz de la tributación de servicios digitales con impuesto indirecto.

Conforme se ha explicado en líneas anteriores, la economía colaborativa se refiere a modelos de negocio que facilitan actividades mediante el uso de plataformas informáticas que crean un mercado abierto para el uso temporal de mercancías o servicios ofrecidos por particulares. No obstante, al momento de asegurar el cumplimiento de obligaciones fiscales por parte de los actores participantes, las administraciones tributarias enfrentan el desafío de acceder a la información de las operaciones realizadas a través de las plataformas. Es por ello que países como Ecuador han llegado a arreglos para que las plataformas faciliten el cumplimiento voluntario de sus obligaciones tributarias a los conductores.

Desde el mes de septiembre de 2020, se establecieron reglas para el tratamiento tributario de los servicios digitales que se ofrecen en Ecuador o de proveedores en el extranjero de internet. Como antecedente, se debe señalar que el Impuesto al Valor Agregado que rige para la importación de servicios digitales se incorporó en la Ley de Simplificación Tributaria, vigente desde enero de 2020. Sin embargo, es en el mes de septiembre de este año que el Servicio de Rentas Internas realizó la publicación de los servicios digitales que se encuentran gravados con impuesto indirecto.

Dentro del listado se incluyeron programas de antivirus y aplicaciones para la descarga de imágenes, de televisión, eventos deportivos, música y juegos de video. Entre las marcas están Netflix, Amazon Video, Spotify, Coursera, Kindle y Open English. En todos los casos el impuesto será pagado por el consumidor final. El IVA se pagará en algunos casos sobre la comisión por la prestación de servicios, tal es el caso de aplicaciones de entrega de comida, reserva de viajes o alojamiento como UberEats, Airbnb, Expedia, Booking o Despegar (2020).

Es importante mencionar que, debido a la Pandemia, la recaudación del IVA sufrió un impacto significativo derivado de una cuarentena obligatoria que suspendió las actividades económicas. No obstante, la crisis del coronavirus permitió acelerar la transformación digital de la sociedad, el desarrollo de las plataformas colaborativas y el impulso de la economía digital.

En primer lugar, se puede apreciar que el comercio electrónico ha tenido un crecimiento efectivo en el país. Sin embargo, este crecimiento no ha impactado en todos los sectores mercantiles; por lo tanto, no todos los rubros del comercio electrónico se han impulsado de la misma manera. En segundo lugar, se advierte que la economía digital evidencia presupuestos que podrían estar sujetos a imposición, a efectos de gravar determinadas manifestaciones de consumo o riqueza que conllevan sus operaciones. Finalmente, la pandemia aceleró el crecimiento de esta economía, por lo que la autoridad tributaria de Ecuador está tomando conciencia de su importancia como fuente de recursos, especialmente ante la reducción de las arcas fiscales producto de las políticas económicas activas que se han adoptado para mitigar los efectos adversos de la crisis económica que el coronavirus ha generado (González, 2020).

6. Conclusiones y recomendaciones

Es preciso concluir que las reflexiones sobre la tributación de la economía digital se producen en un contexto de cambios profundos en la fiscalidad de los países de todo el mundo. Tradicionalmente, la fiscalidad internacional ha privilegiado criterios de conexión subjetivos para someter a gravamen las rentas de fuente mundial. Esto se refleja en los principales modelos de convenios para evitar la doble tributación que consideraron la residencia o nacionalidad como conceptos medulares, haciendo recaer la imposición en el país de fuente en casos muy puntuales.

A pesar de la existencia de economías digitales que permiten la creación de nuevos modelos económicos, la esencia de la tributación es que se contribuya con base al principio de equidad, de tal manera que la conducta empresarial no se someta a evasión, elusión o una planificación agresiva ya que, a pesar de la posibilidad de realizar una planificación fiscal lícita, si resulta agresiva, debe ser reprochada.

Debido a la proliferación de las plataformas colaborativas, se ha creado un nuevo modelo de negocio que genera problemas impositivos al momento de gravar ventas acordadas mediante el uso de internet y, que generan transmisiones patrimoniales para personas que no son empresarios o profesionales y, que gozan de una protección especial por pertenecer al *sharing economy*. Es por ello que le corresponde al Estado determinar normas claras y precisas que permitan brindar protección a las economías colaborativas y crear gravamen a los actos de comercio que se realizan bajo el nuevo modelo económico.

Es importante reconocer el esfuerzo que ha realizado la OCDE y las Naciones Unidas para evidenciar la necesidad de reformular los vínculos tradicionales de la fiscalidad que son residencia y territorio, para privilegiar la interacción permanente de los usuarios a través de medios digitales, hecho que se constituye como el intangible que en la actualidad genera valor. Se recomienda la aplicación de la Acción 1 del Plan de Acción BEPS a fin de abordar los desafíos fiscales de la economía digital y delimitar el radio de acción de la economía digital del resto de la economía a efectos fiscales.

Se recomienda la observancia de las normas antia abuso y la regulación apropiada de los conceptos de establecimiento permanente virtual a fin de erradicar las conductas elusivas y evasivas que la economía digital ha permitido debido a que las empresas han aprovechado distorsiones y lagunas existentes en el ordenamiento jurídico tributario, reduciendo el pago de impuestos en los Estados donde se realiza la actividad económica. En este sentido, se recomienda

redimensionar el concepto clásico del Derecho internacional tributario para dejar su concepción basada en la actuación física y, en su lugar, abordar operaciones digitales lo cual implica la imposibilidad de gravar los beneficios empresariales generados en los Estados fuente.

En Ecuador, la recaudación del IVA sufrió un impacto significativo derivado de una cuarentena obligatoria que suspendió las actividades económicas razón por la que resultó acertado aplicar la normativa necesaria para que se produzca gravamen sobre servicios digitales mediante impuesto indirecto.

La crisis del coronavirus permitió acelerar la transformación digital de la sociedad, el desarrollo de las plataformas colaborativas y el impulso de la economía digital. La pandemia aceleró el crecimiento de esta economía, por lo que la autoridad tributaria de Ecuador está tomando conciencia de su importancia como fuente de recursos, para mitigar la disminución de la recaudación ocasionada por la crisis económica que el coronavirus ha generado.

Referencias bibliográficas

- Asamblea Nacional. (2019). *Ley Orgánica de Simplificación y Progresividad Tributaria de 2019*. Por la cual se gravan con IVA los servicios digitales. Registro Oficial Suplemento No. 111 de 31 de diciembre de 2019. R.O. Suplemento No. 111.
- Caballero, R. (2019). La economía colaborativa. Perspectivas desde Venezuela. En C. García Novoa (dir.). *4ª Revolución Industrial: La fiscalidad de la sociedad digital y tecnológica en España y Latinoamérica* (pp. 367-386). Pamplona: Editorial Aranzadi, S.A.U.
- Carbajo, D. y Porporatto, P. (2020). *Un debate más vigente que nunca con la digitalización de la economía, ¿Cómo se distribuyen entre los países las potestades tributarias?*. <https://www.ciat.org/un-debate-mas-vigente-que-nunca-con-la-digitalizacion-de-la-economia-como-se-distribuyen-entre-los-paises-las-potestades-tributarias/>
- García, C. (2017). Omnipresencia de lo fiscal, economía colaborativa y el tributo bagatela. *Taxlandia: Blog Fiscal y de Opinión Tributaria*. <https://www.politicaifiscal.es/cesar-garcia-novoa/omnipresencia-de-lo-fiscal-economia-colaborativa-y-el-tributo-bagatela>
- García, C. (2019). Los grandes retos fiscales de la economía digital desde la perspectiva europea. En C. García Novoa (dir.). *4ª Revolución Industrial: La fiscalidad de la sociedad digital y tecnológica en España y Latinoamérica* (pp. 25-64). Pamplona: Editorial Aranzadi, S.A.U.
- Gonzalez, D. (2020). *Alternativas de imposición a la economía digital*. <https://www.ciat.org/alternativas-de-imposicion-a-la-economia-digital/>
- Moreno, S. (2019). Alternativas para la tributación de la economía digital. El establecimiento permanente virtual. En C. García Novoa (dir.). *4ª Revolución Industrial: La fiscalidad de la sociedad digital y tecnológica en España y Latinoamérica* (pp. 69-103). Pamplona: Editorial Aranzadi, S.A.U.
- Moreno, S. (2019). Alternativas para la tributación de la economía digital. El establecimiento permanente virtual. En C. García Novoa (dir.). *4ª Revolución Industrial: La fiscalidad de la sociedad digital y tecnológica en España y Latinoamérica* (pp. 69-103). Pamplona: Editorial Aranzadi, S.A.U.
- OCDE. (2015). Resúmenes Informes Finales 2015. En OCDE. *Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios* (pp. , 5-9). <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf>

- Modelo de Convenio OCDE. (2017). *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio*. Versión Abreviada de 21 de noviembre de 2017. https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/modelo-de-convenio-tributario-sobre-la-renta-y-sobre-el-patrimonio-version-abreviada-2017_765324dd-es
- Presidencia de la República. Decreto 1114. de 2020 [Reglamento]. *Por medio del cual se expide el Reglamento a la Ley Orgánica de Simplificación y Progresividad Tributaria*. Registro Oficial No. 260 de 04 de agosto de 2020. R.O. No. 260.
- Rengifo, A. (2002). El establecimiento permanente en un contexto virtual. *Revistas Universidad externado de Colombia*, 1 (1).<https://revistas.uexternado.edu.co/index.php/emerca/article/view/2163>
- Rubio, F. (2018). *Desafíos tributarios de la economía colaborativa*. <https://www.ciat.org/desafios-tributarios-de-la-economia-colaborativa/>
- Resolución NAC-DGERCGC20-00000055 de 2020 [Servicio de Rentas Internas]. (2020). Por la cual se establecen las normas para el registro, declaración y pago del impuesto al valor agregado (IVA) por parte de los sujetos pasivos no residentes que sean calificados como agentes de percepción en la importación de servicios digitales. *Resolución NAC-DGERCGC20-00000055 de 2020*. Registro Oficial Suplemento No. 965 de 07 de septiembre de 2020. 16 de septiembre de 2020.
- Villegas, A. (2019). Retos fiscales de la digitalización en Bolivia. En C. García Novoa (dir.). *4ª Revolución Industrial: La fiscalidad de la sociedad digital y tecnológica en España y Latinoamérica* (pp. 351-365). Pamplona: Editorial Aranzadi, S.A.U.
- Zuzunaga, F. (2019). Retos fiscales de la digitalización. Perspectiva desde el impuesto a la renta peruano. En C. García Novoa (dir.). *4ª Revolución Industrial: La fiscalidad de la sociedad digital y tecnológica en España y Latinoamérica* (pp. 351-365). Pamplona: Editorial Aranzadi, S.A.U.