



Tributación sobre Transacciones Digitales en el Ecuador frente al Principio de Legalidad

Taxation on Digital Transactions in Ecuador against the Principle of Legality

Tributação sobre transações digitais no Equador contra o princípio da legalidade

Erick Alexis Ordoñez-Cadena ^I

eordoez99@yahoo.com

<https://orcid.org/0009-0005-8287-5058>

Wilson Napoleón Del Salto-Pazmiño ^{II}

wilsondelsalto@uti.edu.ec

<https://orcid.org/0000-0001-6818-0595>

Correspondencia: eordoez99@yahoo.com

Ciencias Económicas y Empresariales

Artículo de Investigación

* **Recibido:** 03 de febrero de 2024 * **Aceptado:** 14 de marzo de 2024 * **Publicado:** 30 de abril de 2024

- I. Estudiante de Derecho de la Universidad Tecnológica Indoamérica de la República del Ecuador, Ecuador.
- II. Magíster en Derecho Mención Derecho Constitucional, Abogado de los Juzgados y Tribunales de la República del Ecuador, Docente de la carrera de Derecho de la Universidad Tecnológica Indoamérica, Ecuador.

Resumen

La rápida expansión de la economía digital a nivel global ha impulsado a los Estados, incluido Ecuador, a crear legislación para regular las transacciones digitales y preservar el orden tributario, aunque estas medidas se han implementado más lentamente que en otros países. Aunque las definiciones de comercio electrónico en la Ley de Comercio Electrónico (2002) y en el nuevo Código de Comercio (2019) han evolucionado, siguen siendo generales y no ofrecen una guía clara para la tributación. La investigación se centrará en adaptar la metodología científica, involucrando enfoques cualitativos, teóricos descriptivos e inductivos para examinar estas normativas. La fase inicial recopilará y describirá la legislación ecuatoriana sobre transacciones digitales para luego interpretar cualitativamente la intención legislativa y su alineación con el principio de legalidad. Se propone extender la definición de establecimiento permanente en la legislación para incluir la presencia digital, lo cual permitiría gravar eficazmente las actividades económicas digitales. Esto podría realizarse en concordancia con los estándares de la OCDE, aunque Ecuador todavía no ha avanzado lo suficiente en esta regulación. La investigación sugiere la posibilidad de alcanzar una tributación efectiva mediante la expansión de la definición de residencia fiscal a las entidades que operan digitalmente en Ecuador.

Palabras clave: Comercio Digital; Economía Digital; Impuesto a la Renta; Equidad Tributaria; Principio de Legalidad; Tributación.

Abstract

The rapid expansion of the digital economy globally has prompted States, including Ecuador, to create legislation to regulate digital transactions and preserve tax order, although these measures have been implemented more slowly than in other countries. Although the definitions of electronic commerce in the Electronic Commerce Law (2002) and in the new Commercial Code (2019) have evolved, they remain general and do not offer clear guidance for taxation. The research will focus on adapting scientific methodology, involving qualitative, descriptive and inductive theoretical approaches to examine these regulations. The initial phase will compile and describe Ecuadorian legislation on digital transactions to then qualitatively interpret the legislative intent and its alignment with the principle of legality. It is proposed to extend the definition of permanent establishment in the legislation to include digital presence, which would allow effective taxation

of digital economic activities. This could be done in accordance with OECD standards, although Ecuador has not yet made sufficient progress in this regulation. The research suggests the possibility of achieving effective taxation by expanding the definition of tax residence to entities that operate digitally in Ecuador.

Keywords: Digital Commerce; Digital Economy; Income tax; Tax Equity; Principle of Legality; Taxation.

Resumo

A rápida expansão da economia digital a nível mundial levou os Estados, incluindo o Equador, a criar legislação para regular as transações digitais e preservar a ordem fiscal, embora estas medidas tenham sido implementadas mais lentamente do que noutros países. Embora as definições de comércio eletrónico na Lei do Comércio Eletrónico (2002) e no novo Código Comercial (2019) tenham evoluído, permanecem gerais e não oferecem orientações claras para a tributação. A pesquisa terá como foco a adaptação da metodologia científica, envolvendo abordagens teóricas qualitativas, descritivas e indutivas para examinar essas regulamentações. A fase inicial irá compilar e descrever a legislação equatoriana sobre transações digitais para depois interpretar qualitativamente a intenção legislativa e o seu alinhamento com o princípio da legalidade. Propõe-se alargar a definição de estabelecimento estável na legislação para incluir a presença digital, o que permitiria uma tributação eficaz das atividades económicas digitais. Isto poderia ser feito de acordo com as normas da OCDE, embora o Equador ainda não tenha feito progressos suficientes nesta regulamentação. A pesquisa sugere a possibilidade de alcançar uma tributação efetiva ampliando a definição de residência fiscal para entidades que operam digitalmente no Equador.

Palavras-chave: Comércio Digital; Economia Digital; Imposto de Renda; Patrimônio Tributário; Princípio da Legalidade; Tributação.

Introducción

La economía digital ha ido creciendo a nivel mundial, por lo tanto, los países en base a su facultad reguladora se han visto obligados a generar leyes para precautelar el orden jurídico tributario. En Ecuador, esta realidad se ha dado de forma tardía con relación a otros países, y no se evidencia mayor regulación en su orden jurídico interno (realidad que se expondrá a lo largo de esta investigación).

Asimismo, la Ley de Comercio Electrónico (2002) define por primera vez al comercio electrónico, en su disposición general novena, de la siguiente manera: “Es toda transacción comercial realizada en parte o en su totalidad, a través de redes electrónicas de información”. De igual manera, en el nuevo Código de Comercio (2019), se define al comercio electrónico con una visión más integral, normando en su Art. 74 lo siguiente: “Comercio electrónico es toda transacción comercial de bienes o servicios digitales o no, realizada en parte o en su totalidad a través de sistemas de información o medios electrónicos, considerando los tipos de relación existente”.

Sin embargo, estas definiciones son muy generales y en cierto punto aportan a la determinación tributaria. No obstante, es importante abordar en este contexto lo que refiere la Constitución de la República del Ecuador (2008), al respecto, el régimen tributario se rige por varios principios, como el de equidad. Asimismo, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en adelante OCDE) la equidad es trascendental para la normativa tributaria a fin de que se mitiguen los riesgos en la economía digital y regímenes fiscales.

En esa línea, la OCDE ha desarrollado que la equidad respecto de la economía digital se encauza en que los contribuyentes que estén en circunstancias similares deben tener una carga tributaria similar. A pesar de que el marco legal tributario en el Ecuador no ha mostrado un desarrollo significativo en lo que respeta a adaptarse a las particularidades de la economía digital, se ha dado un paso importante con la promulgación de la Ley Orgánica de la Simplificación y Progresividad Tributaria. Esta nueva legislación introduce reformas a la Ley de Régimen Tributario Interno, entre las cuales destaca la aplicación del Impuesto al Valor Agregado (IVA) a los servicios digitales. De igual forma, se debe considerar el reglamento de esta ley, especialmente el Art.9 en el cual se determinan los establecimientos permanentes de empresas extranjeras, sin embargo, la definición de estos resulta muy ambigua.

Por lo tanto, se ha tomado en cuenta lo desarrollado por la OCDE, es porque, se debe analizar si lo generado por este organismo se puede aplicar al orden jurídico interno ecuatoriano, si bien se sabe que no es vinculante, se pueden tomar en cuenta estos insumos para afrontar los retos tributarios en los modelos de negocio digitales, para generar un mejor control.

En consecuencia, con relación a las sociedades extranjeras que no residen en el Ecuador, pueden ser sujetos pasivos del impuesto a la renta, en el caso de tener un establecimiento permanente en el país. Estas aristas problemáticas, afectan al principio de legalidad, por cuanto podrían generarse

anomalías normativas para hacer más eficiente el régimen tributario y recaudatorio en la realidad ecuatoriana.

El objetivo de este análisis es evaluar la viabilidad de aplicar las recomendaciones de la OCDE sobre equidad en la economía digital al régimen tributario ecuatoriano, a fin de generar un entorno fiscal más justo y eficiente. Además, buscar soluciones para las problemáticas que surgen en relación a las sociedades extranjeras que no residen en el Ecuador y su posible sujeción al impuesto a la renta. Para llevar a cabo esta investigación, se examinarán los casos judiciales anteriores de relevancia y se estudiarán las sentencias que han establecido los fundamentos de este estudio. Además, también se analizarán las leyes relacionadas que contienen las disposiciones pertinentes y se realizará una comparación. El análisis se dividirá en diferentes aspectos en base a las premisas planteadas.

Desarrollo

El principio de legalidad

El principio de legalidad es un concepto fundamental en el derecho y establece que todas las personas, instituciones y entidades públicas y privadas están sujetas a las leyes vigentes de un Estado. Este principio es esencial para el Estado de Derecho, ya que garantiza que el ejercicio del poder esté limitado y regulado por normas previamente establecidas y conocidas.

Según Cristóbal (2020) el principio de legalidad tiene sus raíces en el pensamiento ilustrado y en la teoría del contrato social, especialmente en las obras de filósofos como John Locke y Montesquieu. Se consolidó con la Revolución Francesa y la declaración de los derechos del hombre y del ciudadano de 1789, que proclamaba que la ley es la expresión de la voluntad general y que todos los ciudadanos tienen derecho a contribuir personalmente o por medio de sus representantes a su formación (p.12).

En palabras de Parra (2020) el principio de legalidad se compone de varios elementos clave:

- **Legalidad de los delitos y las penas:** Nadie puede ser condenado por un acto que no esté previamente establecido como delito en la ley, ni sometido a penas que no estén establecidas en la misma. Esto se conoce como "nullum crimen, nulla poena sine lege".
- **Reserva de ley:** Determinadas materias, como las que afectan a los derechos fundamentales, deben ser reguladas exclusivamente por la ley, y no por normas de rango inferior.
- **Irretroactividad de la ley:** Las leyes no deben tener efectos retroactivos, especialmente en materia penal, salvo que sean más favorables al reo.

- **Seguridad jurídica:** Las leyes deben ser claras, precisas y su aplicación predecible, para que los ciudadanos puedan conocer las consecuencias jurídicas de sus actos.
- **Publicidad de las normas:** Las leyes deben ser publicadas antes de su entrada en vigor para que sean conocidas por todos.
- **Jerarquía normativa:** Las normas inferiores deben respetar y no contradecir a las de rango superior. (p.16)

Asimismo, Fernández (2021) indica que “el principio de legalidad se aplica en todos los ámbitos del derecho, aunque es especialmente relevante en el derecho penal, administrativo y tributario” (p.08).

- **Derecho Penal:** En este ámbito, el principio de legalidad protege a los ciudadanos de sanciones arbitrarias y de la creación ex post facto de delitos y penas.
- **Derecho Administrativo:** Asegura que la administración actúe conforme a la ley y no de manera discrecional, garantizando los derechos de los ciudadanos frente a posibles abusos.
- **Derecho Tributario:** Establece que solo se pueden exigir impuestos, tasas y contribuciones que estén establecidos en la ley.

De esta forma, Orbegoso (2020) manifiesta que este principio enfrenta desafíos como la complejidad legislativa, la proliferación de normas y la necesidad de adaptarse a una sociedad en constante cambio. Además, la globalización y el desarrollo de nuevas tecnologías plantean cuestiones sobre la aplicación transfronteriza de las leyes y la regulación de espacios como internet (p.09).

Es así, que el principio de legalidad es un pilar del Estado de Derechos y Justicia y una garantía esencial para la protección de los derechos y libertades de los ciudadanos. Su respeto y fortalecimiento son fundamentales para la democracia y la justicia, y requieren un compromiso constante por parte de los poderes públicos y la sociedad en su conjunto.

El principio de reserva de ley y de legalidad en el derecho tributario

El principio de reserva de ley es un concepto fundamental en el derecho tributario que establece que lo relacionado con la tributación debe ser regulado por ley en materia tributaria, reservándose exclusivamente al poder legislativo. Este principio tiene su origen histórico en el surgimiento de los primeros parlamentos medievales, cuando el poder del Monarca comenzó a ser limitado.

En el contexto ecuatoriano, Vallejo (2023) manifiesta que:

El principio de reserva de ley se encuentra consagrado en la Constitución de la República del Ecuador. Según el artículo 300 de la Constitución, el régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Además, el artículo 301 establece que solo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se pueden crear, modificar, exonerar o extinguir impuestos (p.17).

El principio de reserva de ley en el derecho tributario ecuatoriano tiene varias funciones. Desde una perspectiva colectiva o democrática, este principio responde a la tradicional exigencia de la auto imposición. Además, este principio cumple una función de garantía de los derechos de libertad y propiedad de los particulares, ya que, en los sistemas democráticos, la ley es el instrumento de autogobierno de la colectividad.

En el derecho tributario ecuatoriano, Galarza (2020) indica que:

El principio de legalidad y el principio de reserva de ley se manifiestan en la exigencia de que las prestaciones patrimoniales públicas se establezcan de acuerdo con la ley. Este principio es un límite establecido al Estado para la exigencia del pago del tributo para el sostenimiento del gasto público. Además, este principio asegura que las cargas impuestas al ciudadano no quebranten su libertad individual ni patrimonial (p.14).

Ahora bien, respecto al principio de legalidad en el derecho tributario es un concepto fundamental que asegura que la imposición de tributos y la actuación de la administración tributaria se realicen conforme a las leyes vigentes. En el contexto de Ecuador, este principio se manifiesta en varios aspectos del proceso tributario, desde la creación de impuestos hasta su recaudación y control.

En palabras de Vilca (2021) en Ecuador, el control de legalidad en el ámbito tributario se ejerce tanto en la sede administrativa como en la contenciosa. La administración tributaria actúa basándose en el principio de legalidad, y su actuación puede ser revisada a través del Recurso de Revisión. Este mecanismo permite un control sobre los actos emitidos por la Administración, y puede ser iniciado de oficio o por petición de una persona natural o jurídica afectada por un acto administrativo firme o resolución de naturaleza tributaria (p.08).

El arbitraje y otros medios alternativos de solución de controversias en materia tributaria también se han desarrollado en Ecuador. Estos métodos alternativos deben respetar los principios de legalidad y de indisponibilidad de la obligación tributaria, así como el principio de exclusividad de jurisdicción. El arbitraje tributario, tanto a nivel interno como internacional, se ha defendido frente a estos principios, y se ha utilizado en casos como la devolución del IVA por diversas empresas en Ecuador.

Según Moya (2020)

El principio de legalidad enfrenta desafíos contemporáneos como la complejidad legislativa y la necesidad de adaptarse a cambios sociales y tecnológicos. En Ecuador, como en otros países, la administración tributaria debe garantizar que sus procedimientos y métodos de imposición de tributos se ajusten a la legalidad y respeten los derechos de los contribuyentes (p.21).

Por lo tanto, el principio de legalidad en el derecho tributario en Ecuador es un pilar que garantiza que la creación, recaudación y control de los tributos se realicen conforme a la ley. Este principio se refleja en el control de legalidad tanto en la sede administrativa como en la contenciosa, en el respeto a los principios durante los procesos de arbitraje y solución de controversias, y en la necesidad de que los métodos de determinación de impuestos como el de la renta respeten las normas legales. La administración tributaria debe actuar siempre dentro del marco legal para proteger los derechos de los contribuyentes y mantener la confianza en el sistema tributario del país.

Ahora bien, el control de legalidad en el derecho tributario ecuatoriano asegura que la administración y aplicación de impuestos se realicen legalmente. Se aplica en dos ámbitos: administrativo y contencioso. En la sede administrativa, la administración tributaria verifica que su gestión de impuestos cumpla con la ley, enfocándose en la transparencia y en proteger los derechos de los contribuyentes. En la sede contenciosa, si surgen conflictos entre contribuyentes y la administración tributaria que escalan a procesos judiciales, se evalúa la adherencia a la legalidad de las decisiones tributarias. Este control independiente resuelve apelaciones y recursos contra posibles arbitrariedades. Ambos ámbitos del control de legalidad buscan evitar la arbitrariedad, proteger los derechos contribuyentes y mantener la confianza en la justicia del sistema tributario, fundamentándose en la conformidad con la ley.

Ecuador ha implementado medidas para gravar los servicios digitales proporcionados por empresas no residentes. Desde 2020, los servicios digitales proporcionados por entidades extranjeras que no tienen establecimiento permanente en Ecuador están sujetos al Impuesto al Valor Agregado (IVA) estándar del 12%. Esto incluye servicios como streaming de música y video, publicidad en línea, y plataformas de software como servicio (SaaS).

En cuanto al Impuesto a la Renta, las empresas que operan en la economía digital y que tienen presencia física o establecimiento permanente en Ecuador están sujetas a las mismas reglas tributarias que las empresas tradicionales. Sin embargo, para las empresas digitales no residentes,

se han discutido propuestas para establecer una base imponible en el país basada en ciertos indicadores de presencia económica digital, como usuarios o contratos digitales (Ortiz, 2023).

Según Páez (2021), para facilitar la recaudación de impuestos de empresas digitales no residentes, Ecuador ha establecido mecanismos de retención en la fuente (p.17).

Asimismo, Boada (2021), indica que:

La retención en la fuente es un mecanismo de cobro anticipado de impuestos, donde ciertos agentes, denominados agentes de retención, están obligados a retener y pagar al Servicio de Rentas Internas (SRI) un porcentaje del impuesto correspondiente al momento de realizar un pago o acreditar un crédito en cuenta. Este sistema se aplica tanto al Impuesto al Valor Agregado (IVA) como al Impuesto a la Renta (p.21).

Los intermediarios de pago, como las compañías de tarjetas de crédito, están obligados a retener y remitir el IVA correspondiente a las transacciones de servicios digitales.

En palabras de Novoa (2020), “Ecuador ha avanzado en la implementación de la facturación electrónica, lo que es relevante para la tributación digital. La facturación electrónica es obligatoria para ciertos contribuyentes y facilita el control y la recaudación de impuestos sobre las transacciones digitales” (p.23).

La legislación tributaria en Ecuador continúa evolucionando para abordar los desafíos de la economía digital. Esto incluye la necesidad de actualizar las leyes para abordar la tributación de la economía colaborativa, criptomonedas y otros modelos de negocio emergentes.

Por lo tanto, la tributación digital en Ecuador se rige por un conjunto de regulaciones que buscan asegurar que las empresas digitales contribuyan de manera justa al fisco. Esto incluye la aplicación del IVA a los servicios digitales, la posible introducción de impuestos a la renta basados en la presencia económica digital, y la implementación de mecanismos de retención en la fuente. La legislación sigue en desarrollo para mantenerse al día con las prácticas internacionales y los cambios en la economía digital.

Respecto a lo mencionado sobre la presencia económica digital, se debe indicar que esto significa que Ecuador podría imponer impuestos a empresas que, aunque no tienen sede física en el país, generan ingresos significativos o tienen una interacción comercial importante en su territorio a través de medios digitales. Esto incluiría ventas en línea y la recolección de datos de usuarios ecuatorianos. Este enfoque busca que las empresas contribuyan fiscalmente donde tienen actividad económica relevante, adaptándose a la realidad de la economía digital que permite operaciones comerciales a gran escala sin presencia física.

El principio de Legalidad en las transacciones digitales en Ecuador

La jurisprudencia es una fuente importante para analizar las cuestiones legales y constitucionales que se plantean en un determinado caso. A través del estudio de los fallos judiciales y las interpretaciones que se han realizado sobre diversas problemáticas, se pueden extraer conclusiones y establecer argumentos fundamentados. De esta forma, la sentencia No. 1158-17-EP/21 de la Corte Constitucional del Ecuador representa un punto de inflexión en la jurisprudencia ecuatoriana respecto a la garantía de la motivación en el debido proceso. estableció varias pautas para examinar la vulneración de la garantía de la motivación, incluyendo un criterio rector que dicta que toda argumentación jurídica debe tener una estructura mínimamente completa, conforme al artículo 76.7.1 de la Constitución. Además, se incorporó una tipología de deficiencias motivacionales que incluye:

- **Inexistencia:** Ausencia total de los elementos mínimos de la motivación.
- **Insuficiencia:** Cumplimiento defectuoso de los elementos mínimos.
- **Apariencia:** Parece suficiente a primera vista, pero incurre en vicios que afectan su suficiencia.

La jurisprudencia de la Corte Constitucional ha establecido que, en el contexto del comercio electrónico, el concepto de justicia fiscal exige que aquellos con mayor poder adquisitivo asuman una mayor carga impositiva. Este fundamento se asocia con la doctrina de progresividad fiscal, determinando que la contribución impositiva debe ser acorde con los niveles de ingreso económico. Este principio establece que se debe considerar la capacidad económica de los contribuyentes, de modo que aquellos con mayor capacidad deben asumir mayores obligaciones tributarias. En otras palabras, el impuesto que deben pagar debe ser proporcional a su capacidad de pago. La equidad, como principio constitucional, implica que un tributo solo será considerado justo si cumple con las garantías de legalidad, generalidad, progresividad, proporcionalidad, no confiscatoriedad, razonabilidad y capacidad contributiva. Estas garantías limitan el poder tributario del Estado y protegen los derechos de los contribuyentes. Es fundamental que se apliquen de manera adecuada en la relación entre los administrados y el poder público (Sentencia N.º 030-15-SIN-CC, 2015).

Con lo dicho, la premisa resultante radica en que el principio de equidad es fundamental en la justicia fiscal, ya que establece que los contribuyentes deben ser tratados de manera justa y equitativa.

El principio de equidad tributaria busca evitar situaciones injustas a través de la tributación. Esto implica que el sistema tributario debe afectar de la misma manera a personas en la misma situación, es decir, que sea igual para iguales y desigual para desiguales. Además, la equidad tributaria implica que quienes tienen mayores recursos económicos deben contribuir más que aquellos con menores ingresos, aplicando un criterio de equidad vertical. Asimismo, para personas con igual capacidad económica, la contribución debe ser igual, siguiendo un criterio de equidad horizontal.

El Impuesto a la renta ha tenido un gran efecto en los impuestos relacionados con la economía digital. Esto se debe a que muchas empresas importantes en esta economía no están ubicadas en el país donde se consumen sus servicios, lo que representa un desafío para las autoridades tributarias y resulta en una disminución en la recaudación de impuestos en esos países.

La equidad busca asegurar que el impuesto sea justo y equitativo, de manera que el monto total recaudado a lo largo de una cadena de suministro sea proporcional al precio pagado por el consumidor final. Las normas relativas al impuesto a la renta deben ser diseñadas de manera que no sean el factor principal que condicione las decisiones empresariales. Hay otros aspectos que también influyen en estas decisiones, por lo que el impuesto a la renta no debería ser determinante en la elección de una forma jurídica para operar. En cuanto al nivel impositivo, las empresas extranjeras y nacionales deben ser tratadas de manera equitativa en la jurisdicción en la que se les deba o se les pague el impuesto. Esto busca promover una competencia justa entre las empresas extranjeras y nacionales, evitando que se otorguen ventajas competitivas injustificadas y se distorsione el comercio internacional o se limite la capacidad de los compradores. Respecto a la inequidad, esta podría surgir por distintos factores:

- Regímenes tributarios diferentes permiten a empresas extranjeras beneficiarse de incentivos fiscales, posiblemente resultando en impuestos reducidos comparados con empresas locales.
- Las empresas extranjeras pueden eludir impuestos más eficazmente, utilizando estrategias legales y paraísos fiscales, algo no tan accesible para empresas nacionales pequeñas.
- Variaciones en la base imponible entre empresas locales y extranjeras, particularmente con aquellas sin presencia física en el país, pueden introducir disparidades.

- La recaudación de impuestos a empresas digitales extranjeras es compleja, afectando la eficacia del cumplimiento tributario.

Las jurisdicciones tienen la opción de establecer diferentes mecanismos para asegurar que las empresas extranjeras no sean capaces de evitar el pago del impuesto a la renta. Estas directrices tienen como objetivo principal que el impuesto a la renta se aplique en el país donde se consume el bien o servicio, por lo tanto, se busca implementar medidas que eviten que las empresas extranjeras se beneficien de no pagar el impuesto a la renta. Cuando se consideren necesarios requisitos tributarios específicos para las empresas extranjeras, es importante que estos no sean excesivos ni inapropiados. Tanto las empresas extranjeras como las nacionales deben estar sujetas a imposiciones tributarias equilibrados para evitar cualquier forma de discriminación en los mercados internacionales. Para lograr esto, las autoridades tributarias pueden utilizar herramientas disponibles como acuerdos comerciales o convenciones multilaterales.

Por otra parte, la Corte Constitucional, referente a la legalidad en el impuesto a la renta dentro del comercio digital, ha mencionado que el principio de legalidad establece límites al poder de la administración y requiere que esta solo pueda actuar dentro de las facultades que la ley le otorga. La administración no puede arrogarse poderes de actuación que no estén previamente establecidos por ley. Además, este principio exige que la administración se comporte de manera restrictiva, actuando dentro de sus competencias y coordinándose con otras entidades y órganos de la administración para lograr sus objetivos, y garantizando el pleno ejercicio de los derechos (Sentencia No. N.º 014-12-SIN-CC, 2012).

El principio de legalidad en el campo tributario es de suma importancia, ya que garantiza la seguridad jurídica de los contribuyentes al establecer que no puede haber impuestos sin una ley previa que los respalde. Este principio asegura que la relación entre el Estado y los contribuyentes esté marcada por normas claras y precisas que limiten el ejercicio del poder estatal. A lo largo del tiempo, este principio ha evolucionado y en la actualidad se considera la base fundamental del derecho tributario.

De lo analizado, la premisa en este caso es que el principio de legalidad establece que la administración pública no puede tener discrecionalidad en la creación, modificación, exoneración o extinción de impuestos.

El Estado tiene la facultad de establecer impuestos mediante el poder tributario a sus ciudadanos como una forma de equidad jurídica. Sin embargo, esta imposición debe realizarse de manera justa

y no arbitraria. Para asegurar esto, existen controles y garantías constitucionales que protegen los derechos de los contribuyentes frente al poder del Estado. En el sistema jurídico ecuatoriano, basado en el Estado de Derecho y Justicia, se establecen mecanismos de tutela que otorgan protección a los ciudadanos ante la autoridad estatal.

El principio de legalidad en la creación de impuestos tiene diversas funciones. No solo se basa en la representación popular, sino que también busca proteger a los ciudadanos al establecer reglas claras y garantizar un diseño coherente en la política fiscal de un país. Por lo tanto, el principio de legalidad busca satisfacer la necesidad de que todos los aspectos que configuran un tributo estén claramente establecidos en la ley, sin que sea necesario recurrir a regulaciones de menor jerarquía. Esto incluye el supuesto de hecho, la base imponible, los sujetos involucrados y las tasas aplicables. Respecto al tema planteado, en términos generales, se debe tener en cuenta que el impuesto a la renta es un tributo directo que se aplican a los ingresos generados en un país durante un período fiscal determinado, ya sea a nivel individual o corporativo. Para abordar los desafíos de la economía digital en relación con estos impuestos, es necesario analizar cómo una jurisdicción puede implementar mecanismos adecuados. Cabe destacar que los Estados tienen la facultad legal para crear, modificar o eliminar impuestos, así como para aplicarlos y exigirlos a los sujetos dentro de su territorio. Esta autoridad se sustenta en dos fuentes: las externas, que se refieren a las normas y principios del derecho tributario internacional, principalmente tratados internacionales y derecho comunitario, que regulan las relaciones entre diferentes jurisdicciones; y las internas, que se basan en la legislación local de cada país en el que se ejerce la autoridad tributaria sobre los residentes en su territorio.

Discusión de Resultados

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) ha promovido desde 1996 el estudio y seguimiento del comercio electrónico en diversos foros internacionales. Han creado grupos de trabajo en temas como prácticas del comercio electrónico, seguridad de la información, términos electrónicos, protección al consumidor y tributación fiscal. Todo esto como parte de su política de promoción del desarrollo tecnológico y liberalización del comercio. En relación con la protección al consumidor, la OCDE desarrolló en abril de 1998 una serie de lineamientos dirigidos a garantizar la protección de los consumidores en el comercio electrónico. Estas recomendaciones están destinadas a los gobiernos, organizaciones empresariales,

consumidores y sus representantes, para servir como referencia y guía en la creación de políticas y normas que regulen esta forma de comercio. En diciembre de 1999, la OCDE aprobó el documento "Recomendación del Consejo de la OCDE Relativa a los Lineamientos para la Protección al Consumidor en el contexto del Comercio Electrónico". (Armijos, 2021)

El documento establece claramente que estos Lineamientos se aplican exclusivamente a las transacciones comerciales realizadas de empresa a consumidor, y no a las operaciones realizadas entre empresas. Esto implica que solo se considerarán las transacciones comerciales en las que una empresa vende bienes o servicios directamente a un consumidor final. Esta limitación se justifica en la necesidad de proteger al consumidor, quien generalmente tiene menos conocimiento y recursos para realizar compras en línea, y promover así un mayor número de transacciones electrónicas. En este sentido, la OCDE ha recomendado a los países miembros tomar medidas para asegurar la protección del consumidor en el comercio electrónico.

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, abarcan aspectos importantes del comercio electrónico, incluyen la protección transparente y efectiva de los consumidores, la equidad en las prácticas empresariales y publicitarias, y la garantía de que las empresas se identifiquen claramente y no utilicen términos contractuales desleales. También se hace hincapié en la importancia de implementar mecanismos para que los consumidores puedan expresar su decisión de recibir o rechazar mensajes comerciales por correo electrónico, especialmente en el caso de grupos de personas más vulnerables como los niños y los ancianos.

Las directrices de la OCDE ofrecen una solución para reducir los riesgos de ser gravado dos veces o de evitar el pago voluntario de impuestos. Estas directrices instan a las jurisdicciones a adoptar mecanismos que regulen el comercio internacional y eviten prácticas desleales entre empresas nacionales y extranjeras. Basándose en el principio de destino, se pretende que el cliente sea responsable de declarar el impuesto correspondiente en lugar de imponer cargas innecesarias a los proveedores. Es importante que el comprador conozca la legislación nacional y las prácticas administrativas al importar servicios e intangibles, para cumplir con las normas tributarias de su país. Es decir, estas directrices enfatizan que la tributación no debe recaer sobre las empresas a menos que la legislación lo exija, permitiendo que los clientes puedan deducir los impuestos y compensar la carga tributaria de los impuestos.

La transformación digital de los negocios ha generado un cambio en la forma tradicional de hacer comercio. Los modelos de negocio en la economía digital ya no dependen de la presencia física de

personal o activos, ni de la interacción cara a cara con los clientes. Además, estos modelos de negocio son multilaterales, conectando a diferentes agentes del mercado e intercambiando información que les permite obtener ventajas competitivas. Sin embargo, en Ecuador, el desarrollo de la economía digital ha sido más lento y la regulación al respecto es limitada. La Ley de Comercio Electrónico, Firmas Electrónicas y Mensajes de Datos, introducida en 2002, fue la primera norma que definió el comercio electrónico en el país como "toda transacción comercial realizada en parte o en su totalidad a través de redes electrónicas de información".

La economía digital plantea desafíos relacionados con la evasión fiscal y la transferencia de beneficios. Esto se refiere a cómo ciertas empresas utilizan estructuras societarias complejas para aprovechar lagunas legales y sistemas tributarios favorables, evitando así pagar impuestos de manera justa. A menudo, estas empresas no tienen presencia física en las jurisdicciones donde operan a través de plataformas digitales, lo que dificulta la imposición y recaudación de impuestos por parte de los gobiernos. Esta falta de tributación efectiva sobre las transacciones comerciales representa un riesgo para los sistemas fiscales y las autoridades tributarias.

Jara (2020) establece dos principios sobre qué jurisdicción tiene el derecho de someter a impuestos y determinar qué Estado puede gravar una renta. Estos principios son el personalista y el de fuente de la renta.

El principio personalista establece que la jurisdicción fiscal de una renta pertenece al país en el que la persona sea residente, ya sea por su permanencia física o su nacionalidad. Por otro lado, el principio de fuente de la renta establece que la jurisdicción fiscal de una renta se basa en el país en el que se generó, independientemente de la residencia fiscal del sujeto. Por ejemplo, en Estados Unidos se aplica el principio personalista y se somete a impuestos la renta generada por cualquier residente, sin importar su fuente (p.12).

Los desafíos que plantea la economía digital para la tributación internacional se pueden clasificar en diferentes categorías, como la conexión, los datos y la caracterización del ingreso. En este artículo nos centraremos en los desafíos relacionados con la conexión. La cuestión clave es cómo determinar la conexión entre el contribuyente y la jurisdicción que tiene derecho a imponer impuestos sobre los ingresos generados. Existe un debate sobre si los principios existentes son adecuados para determinar esta conexión, considerando las características específicas de los negocios digitales.

Desde 2013, la OCDE ha estado trabajando en soluciones para abordar los riesgos asociados con la economía digital. Se han propuesto dos pilares principales para enfrentar estos desafíos. El primer pilar se centra en establecer reglas claras para determinar qué jurisdicción tiene el derecho

a gravar y cómo se debe calcular la renta imponible. Se propone atribuir mayor autoridad de imposición a aquellas jurisdicciones donde residen los consumidores o usuarios. El segundo pilar busca implementar reglas para reducir los riesgos adicionales de erosión de las bases imponibles y traslado de beneficios. En resumen, la OCDE ha propuesto asignar la potestad tributaria sobre la renta generada por la economía digital a las jurisdicciones donde se encuentran los consumidores y donde se producen interacciones económicas a través de medios digitales. (Jara, 2020)

El grupo de trabajo de la OCDE ha expresado la necesidad de establecer nuevas reglas para determinar el vínculo entre una jurisdicción y una empresa, alejándose de la regla tradicional basada en la presencia física a través de una sede permanente. Una propuesta consiste en otorgar la jurisdicción sobre la renta residual de la empresa a la jurisdicción del mercado en el cual haya una interacción o presencia significativa, como una forma de gravar de manera efectiva los modelos de negocio digitales, como motores de búsqueda en línea, redes sociales y plataformas de intermediación o transmisión de contenido, que plantean riesgos significativos.

De la exposición anterior se desprende la necesidad de establecer criterios objetivos para determinar cuándo se debe gravar la renta de la economía digital. Aunque la OCDE propone la creación de un nuevo derecho, sería más conveniente modificar ciertas reglas existentes, como la del establecimiento permanente, para gravar los ingresos de acuerdo con la normativa actual. En cuanto al segundo pilar de la solución propuesta por la OCDE, incluye medidas para gravar la renta en casos en los que haya sido grabada en jurisdicciones con tasas impositivas más bajas o nulas, y la eliminación de deducciones para combatir los pagos que erosionan la base imponible.

Es evidente que uno de los riesgos de la tributación de la economía digital es la transferencia de beneficios hacia jurisdicciones con regímenes tributarios preferenciales o una menor carga impositiva. Por lo tanto, es necesario implementar medidas para mitigar este riesgo. La propuesta de la OCDE de eliminar deducciones para aquellos que realizan estos pagos podría ser efectiva, pero también se podrían aplicar otras soluciones como retener impuestos en la fuente al realizar estos pagos. Sin embargo, se deben considerar los desafíos que podrían surgir al determinar la tarifa aplicable y garantizar su efectivo cumplimiento.

La Constitución de la República del Ecuador establece que el régimen tributario se basa en principios, incluyendo el principio de equidad. La OCDE considera que este principio es esencial para contrarrestar los riesgos que la economía digital plantea a los regímenes fiscales. De acuerdo con la OCDE, la equidad implica que los contribuyentes en situaciones similares deben tener una

carga tributaria similar. En Ecuador, la legislación tributaria no ha abordado específicamente la tributación de la economía digital, aunque se han realizado algunas reformas recientes para incluir a los servicios digitales en el Impuesto al Valor Agregado. Es necesario analizar si las soluciones propuestas por la OCDE son aplicables en el contexto normativo ecuatoriano y si existen mecanismos para abordar los desafíos fiscales de los modelos de negocio digitales en relación con el impuesto a la renta de sociedades. Además, es importante considerar otras opciones disponibles en Ecuador para ejercer un mayor control sobre la tributación de la economía digital.

Es importante recordar que uno de los principales riesgos de la economía digital es el traslado de beneficios y la erosión de bases imponibles, ya que estos modelos de negocio suelen generar una tributación mínima o nula. Asimismo, la falta de presencia física de los agentes económicos plantea desafíos para determinar qué jurisdicción tiene el derecho de imponer impuestos sobre la renta y cómo establecer el vínculo entre el agente económico y esa jurisdicción.

Conclusiones

Concerniente a la investigación, respecto del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, agregando un nuevo punto al artículo 9, es prescindible ampliar la definición de establecimiento permanente. De esta forma, se contemplaría la presencia digital de los contribuyentes y se los consideraría sujetos a tributación en el país. Se propone establecer que una empresa extranjera tenga establecimiento permanente en Ecuador cuando preste servicios o venda bienes a través de medios digitales, entendiendo estos como cualquier plataforma, red o aplicación en internet utilizada para realizar transacciones. Esto permitiría que Ecuador pueda tener mecanismos más efectivos para controlar y gravar las actividades económicas llevadas a cabo en el ámbito digital.

El problema de recaudación y control de sujetos pasivos puede resolverse a través de acuerdos bilaterales o multilaterales. Además, el Ecuador tiene mecanismos en los convenios internacionales para la asistencia en el cobro de impuestos. También se menciona la posibilidad de implementar legalmente las directrices de la OCDE en esta materia, al igual que se ha hecho con los precios de transferencia. Desde la promulgación de la Ley Orgánica de Simplificación y Progresividad Tributaria, se han establecido normas reglamentarias para aplicar el impuesto al valor agregado a los servicios digitales, tanto a nivel local como en la importación. Se ha creado un catastro de

prestadores de servicios digitales, que incluye a empresas residentes y no residentes en el país, para facilitar el control y la retención de impuestos.

De acuerdo a lo investigado, existen riesgos en la imposición de la economía digital para los Estados, ya que puede haber dificultades para asegurar una tributación efectiva de los ingresos generados en diferentes lugares por los sujetos que operan en este ámbito. Se destaca la importancia de que estos sujetos tributen de la misma manera que cualquier otro contribuyente que realice la misma actividad económica, pero sin el uso predominante de tecnología digital. Sin embargo, se señala que la legislación ecuatoriana carece de mecanismos efectivos para abordar los desafíos de la tributación en la economía digital, ya que se centra en la presencia física como base para la imposición en el país.

Una posible solución para abordar la tributación de la economía digital podría ser ampliar la definición de establecimiento permanente. En este caso, se debería establecer que los sujetos se sometan a impuestos solo por aquellos bienes vendidos o servicios prestados en el Ecuador a través de medios digitales. Esto permitiría que estos sujetos sean considerados residentes fiscales en el país y tributen en consecuencia. Es importante destacar que, hasta el momento, el Ecuador no ha avanzado en la regulación de la tributación de la economía digital en el impuesto a la renta. Sin embargo, las normas recientemente emitidas referentes a la tributación de los servicios digitales y el Impuesto al Valor Agregado podrían servir como base para regular este aspecto en el impuesto a la renta de manera directa.

Referencias

1. Armijos, P. (2021). La importancia del principio de capacidad contributiva en el régimen tributario ecuatoriano. Scielo. doi:<https://doi.org/10.32719/26312484.2021.36.8>
2. Asamblea Nacional. (29 de 05 de 2019). Código de Comercio.
3. Asamblea Nacional Constituyente. (2008). Constitución de la República del Ecuador. Quito, Ecuador.
4. Castellanos, E. (2020). Aproximación a la metodología de la investigación jurídica. Obtenido de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=7479389>
5. Congreso Nacional. (17 de 04 de 2002). Ley de Comercio Electrónico, Firmas y Mensajes de Datos. Quito, Ecuador.

6. Cristóbal, T. (2020). El principio de legalidad como exigencia mínima de legitimación del poder penal del Estado. *Revista Oficial del Poder Judicial*. doi:<https://doi.org/10.35292/ropj.v12i14.267>
7. González, D. (2019). Reflexión sobre el estudio del concepto de justicia tributaria. *Science of Human Action*. doi:<https://doi.org/10.21501/2500-669X.3495>
8. Jara, J. P. (2020). Impuesto a la renta en la economía digital. ¿Cuál es la situación del Ecuador? *Iuris Dictio*. doi:<https://doi.org/0000-0002-1181-5243>
9. Mantilla, J. (2021). Una aproximación a la metodología de la investigación jurídica. Obtenido de <https://ultimadecada.uchile.cl/index.php/RPUD/article/view/60341>
10. Moya, P. (2020). Técnicas del contencioso administrativo que refuerzan el principio de legalidad. *Revista de Derecho Administrativo Económico*. doi:<https://doi.org/10.7764/redae.31.5>
11. Novoa, E. (2020). Los smart contracts como alternativa para la modernización de recaudación tributaria en Ecuador. *Iuris Dictio*. doi:<https://doi.org/10.18272/iu.v26i26.1831>
12. Orbegoso, M. (2020). El principio de legalidad: una aproximación desde el Estado social de derecho. *Ius Et Veritas*. doi:<https://doi.org/10.18800/iusetveritas.202001.010>
13. Ortiz, C. (2023). Impuestos y economía digital en Ecuador: Desafíos y perspectivas del comercio electrónico: un análisis bibliográfico. *Science and research*. Obtenido de <https://revistas.utb.edu.ec/index.php/sr/article/view/2979>
14. Pazmiño, J. (2020). Impuesto a la renta en la economía digital. ¿Cuál es la situación del Ecuador? *Iuris Dictio*. doi:<https://doi.org/10.18272/iu.v26i26.1834>
15. Preciado, J. (2023). Revisión de la tributación en los servicios digitales: Análisis de las normativas y experiencias en Latinoamérica y en el caso específico de Ecuador. *Polo del conocimiento*. doi:<http://dx.doi.org/10.23857/pc.v8i6.5714>
16. Ríos, J. (2021). La capacidad contributiva como elemento de la justicia tributaria. *Visión Contable*. doi:<https://doi.org/10.24142/rvc.n23a7>
17. Sentencia N.º 030-15-SIN-CC, CASO N.º 0012-15-IN (Corte Constitucional del Ecuador 29 de julio de 2015).
18. Sentencia No. N.º 014-12-SIN-CC, CASO N.º 0070-09-IN (Corte Constitucional del Ecuador 19 de abril de 2012).

19. Toledo, C. (2019). Metodología de la investigación: Origen y construcción de una tesis doctoral. Obtenido de <https://revista.ucsa-ct.edu.py/ojs/index.php/ucsa/article/view/2>
20. Vilca, H. (2021). Determinación del impuesto a la renta sobre base presunta y vulneración del principio de legalidad. Revista de Derecho. doi:<https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=671870938002>

© 2024 por los autores. Este artículo es de acceso abierto y distribuido según los términos y condiciones de la licencia Creative Commons Atribución-NoComercial-CompartirIgual 4.0 Internacional (CC BY-NC-SA 4.0) (<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-sa/4.0/>).