

UNIVERSIDAD SAN FRANCISCO DE QUITO USFQ

Colegio de Jurisprudencia

**El establecimiento permanente virtual por presencia digital
significativa: necesidad de su inclusión y regulación en el
ordenamiento tributario ecuatoriano**

Mateo Sebastián Jiménez Villacreces

Derecho

Trabajo de fin de carrera presentado como requisito para la obtención del título de
Abogado

Quito, 20 de noviembre de 2020

© DERECHOS DE AUTOR

Por medio del presente documento certifico que he leído todas las Políticas y Manuales de la Universidad San Francisco de Quito USFQ, incluyendo la Política de Propiedad Intelectual USFQ, y estoy de acuerdo con su contenido, por lo que los derechos de propiedad intelectual del presente trabajo quedan sujetos a lo dispuesto en esas Políticas.

Asimismo, autorizo a la USFQ para que realice la digitalización y publicación de este trabajo en el repositorio virtual, de conformidad a lo dispuesto en la Ley Orgánica de Educación Superior del Ecuador.

Nombres y apellidos: Mateo Sebastián Jiménez Villacreces

Código: 00137239

Cédula de identidad: 1718868480

Lugar y fecha: Quito, 20 de noviembre de 2020

ACLARACIÓN PARA PUBLICACIÓN

Nota: El presente trabajo, en su totalidad o cualquiera de sus partes, no debe ser considerado como una publicación, incluso a pesar de estar disponible sin restricciones a través de un repositorio institucional. Esta declaración se alinea con las prácticas y recomendaciones presentadas por el Committee on Publication Ethics COPE descritas por Barbour et al. (2017) Discussion document on best practice for issues around theses publishing, disponible en <http://bit.ly/COPETHeses>.

UNPUBLISHED DOCUMENT

Note: The following capstone project is available through Universidad San Francisco de Quito USFQ institutional repository. Nonetheless, this project – in whole or in part – should not be considered a publication. This statement follows the recommendations presented by the Committee on Publication Ethics COPE described by Barbour et al. (2017) Discussion document on best practice for issues around theses publishing available on <http://bit.ly/COPETHeses>.

“EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE VIRTUAL POR PRESENCIA DIGITAL SIGNIFICATIVA: NECESIDAD DE SU INCLUSIÓN Y REGULACIÓN EN EL SISTEMA TRIBUTARIO ECUATORIANO”¹

“VIRTUAL PERMANENT ESTABLISHMENT DUE TO SIGNIFICANT DIGITAL PRESENCE: THE NEED FOR ITS INCLUSION AND REGULATION IN THE ECUADORIAN TAX SYSTEM”

Mateo Sebastián Jiménez Villacreces²

mateojimenez006@gmail.com

RESUMEN: En el presente se trató la aplicabilidad del establecimiento permanente por presencia digital significativa, y se criticó la retención en la fuente aplicada a los ingresos de no residentes en Ecuador. Se llevó a cabo un análisis comparativo y descriptivo de legislación y doctrina local e internacional en donde se determinó que, en el ordenamiento ecuatoriano, el sistema de retención está regulado incorrectamente, viola principios tributarios y falla en verificar la recaudación del impuesto a la renta de los no residentes por sus actividades digitales. Por otro lado, se concluyó que la inclusión de la presencia digital significativa trae mayores beneficios, y respeta los principios tributarios internacionales resolviendo, potencialmente, los problemas del sistema de retención en la fuente.

PALABRAS CLAVE: Presencia digital significativa, establecimiento permanente, retención en la fuente, GEFED, principios de tributación internacional.

ABSTRACT: This article addressed the applicability of permanent establishment due to significant digital presence and criticized the withholding at source applied to non-residents' income in Ecuador. A comparative and descriptive analysis of local and international legislation and doctrine was carried out and it determined that, in Ecuador, the withholding system is incorrectly regulated, violates tax principles and fails to verify the collection of income tax that is generated from their digital activities. It was also concluded that the inclusion of the significant digital presence brings greater benefits, and that its inclusion follows international tax principles, potentially solving the problems from the withholding system at source.

KEYWORDS: Significant digital presence, permanent establishment, withholding at source, EGTDE, international tax principles.

¹ Trabajo de titulación presentado como requisito para la obtención de título de Abogado. Colegio de Jurisprudencia de la Universidad San Francisco de Quito. Dirigido por Carmen Amalia Simone Lasso.

² © DERECHOS DE AUTOR: Por medio del presente documento certifico que he leído la política de Propiedad Intelectual de la Universidad San Francisco de Quito y estoy de acuerdo con su contenido, por lo que los derechos de propiedad intelectual del presente trabajo de investigación quedan sujetos a lo dispuesto en la Política. Asimismo, autorizo a la USFQ para que realice la digitalización y publicación de este trabajo de investigación en el repositorio virtual, de conformidad a lo dispuesto en el Art. 144 de la Ley Orgánica de Educación Superior.

Fecha de lectura: 18 de diciembre de 2020

Fecha de publicación: 18 de diciembre de 2020

SUMARIO:

1. INTRODUCCIÓN.- 2. MARCO TEÓRICO.- 2.1 LEYES QUE REGULAN EL IMPUESTO A LA RENTA DE NO RESIDENTES.- 2.2 POSICIONES RELACIONADAS A LOS IMPUESTOS DE SOCIEDADES DIGITALES.- 2.3 ESTADO DE LA CUESTIÓN.- 3. IMPUESTO A LA RENTA DE SOCIEDADES DIGITALES NO RESIDENTES EN EL ECUADOR Y EL PROBLEMA DE RETENCIÓN EN LA FUENTE.- 3.1 LA NATURALEZA DE LAS SOCIEDADES DIGITALES Y DEL COMERCIO ELECTRÓNICO EN ECUADOR.- 3.2 LA RETENCIÓN EN LA FUENTE A NO RESIDENTES EN EL ÁMBITO DIGITAL Y EL RIESGO DE DOBLE IMPOSICIÓN.- 3.3 EL PROBLEMA EN LA RETENCIÓN POR PAGOS HECHOS A NO RESIDENTES MEDIANTE TARJETA DE CRÉDITO.- 4. EL CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN ECUADOR Y LA PRESENCIA DIGITAL SIGNIFICATIVA.- 4.1 EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN EL ECUADOR.- 4.2 EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE POR PRESENCIA DIGITAL SIGNIFICATIVA EN TÉRMINOS DEL GEFED Y LA COMISIÓN EUROPEA.- 5. APLICACIÓN DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE POR PRESENCIA DIGITAL SIGNIFICATIVA EN ECUADOR.- 5.1 BENEFICIOS Y JUSTIFICACIÓN DE SU APLICACIÓN EN ECUADOR.- 5.2 DESAFÍOS, PROBLEMAS OPERATIVOS Y EFECTOS NEGATIVOS EN LOS CONSUMIDORES E INDUSTRIA.- 5.3 EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE POR PRESENCIA DIGITAL SIGNIFICATIVA DE ACUERDO A LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS INTERNACIONALES.- 6. CONCLUSIONES.

1. Introducción

Fenómenos como la globalización y avance tecnológico influyen en la economía y el comercio internacional, generando expectativas de los estados en cuanto a su facultad de actuar como sujetos activos en los tributos que generan dichas operaciones, y a efectos de este trabajo en cuanto a su gravabilidad con impuesto a la renta. El tratamiento pasivo que se está dando a sociedades que carecen de una presencia física, pero cuyas actividades digitales y efectos económicos están vinculados de manera significativa con la generación de renta en un país, les permite acceder a prácticas elusivas que evitan que tributen en aquellos países en donde sus transacciones se producen efectivamente. De esta manera, solo se ha logrado perpetuar problemas de tributación directa e indirecta producto de vacíos legales y planificaciones fiscales agresivas.

Internacionalmente se han propuesto diferentes soluciones a los problemas derivados de este fenómeno, optando por incorporar sistemas de retención en la fuente; ampliar nexos que resultan obsoletos y poco adecuados; o, incluso crear unos nuevos. La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, OCDE, junto al G-20 han ampliado el concepto de establecimiento permanente, EP, de forma conservadora, incluyendo actividades antes consideradas como auxiliares

y aplicando la figura del agente dependiente buscando afrontar los desafíos de la economía digital; sin embargo, estos cambios resultan insuficientes para solucionar el problema, por lo que últimamente se ha decidido introducir cambios significativos.

Por otro lado, la Comisión Europea para normas de fiscalización se ha apartado de la postura de la OCDE, proponiendo reconceptualizar la figura de EP, mediante un nexo basado en la presencia digital significativa, PDS, de la sociedad en un país sin depender de un establecimiento físico dentro del territorio. No obstante, ambas soluciones, criticables, carecen de carácter vinculante por lo que han quedado como ideas innovadoras de difícil aplicación.

En cuanto a Ecuador, la regulación de servicios digitales en el contexto tributario es relativamente nueva. El 31 de diciembre de 2019 se reformó la Ley de Régimen Tributario Interno, LRTI, y su reglamento, RLRTI, definiéndose por primera vez el concepto de servicio digital en una ley tributaria, gravándose el mismo con impuesto al valor agregado y creando diferentes deberes tanto para los contribuyentes como el fisco, con el fin de resolver el problema de tributación indirecta.

Dentro de estas reformas, ninguna se ha enfocado en la tributación directa y mucho menos en acoger alguna de las recomendaciones internacionales que se han emitido en relación al tema. De esta forma, se ha mantenido el arcaico sistema de retención en la fuente que ocasiona problemas de inobservancia de capacidad contributiva, elusión y doble imposición, afectando tanto a contribuyentes como al Estado. En razón de lo anterior, es importante implementar un nuevo vínculo apegado a la realidad que permita una tributación más eficaz, y que controle prácticas elusivas.

Según un estudio llevado a cabo en 2019, las ventas en Ecuador concluidas por medios digitales en portales internacionales llegaron a sumar un total de 1.032.000.000,00 US\$³. La mayoría de las plataformas a través de las cuales se hicieron estas transacciones, pertenecen a sociedades que no poseen un EP bajo la legislación ecuatoriana que permita gravar sus operaciones de acuerdo a estándares internacionales; y, por lo tanto, los pagos realizados a ellas constituirán en ciertos casos renta de fuente ecuatoriana, que no tributa efectivamente en el país.

Considerando este contexto, el problema jurídico que este ensayo pretende afrontar es determinar ¿Cuáles son las ventajas, desventajas y funcionalidad de implementar un nexo diferente al actual de EP y del sistema de retención en la fuente, para gravar a sociedades no residentes con PDS en el Ecuador? La hipótesis que se apoya es la implementación del concepto de EP por PDS, pues ello facilitará la recaudación y control de estas sociedades, evitando la fragmentación de la base

³ Ver, Observatorio de Comercio Electrónico de la Universidad Espíritu Santo y Cámara Ecuatoriana de Comercio Electrónico, *Comportamiento de las transacciones no presenciales en Ecuador* (Quito: CECE, 2020), 1-14.

imponible y además de pretender que el Ecuador vaya a la vanguardia respecto de otros países que lo adoptarán en un futuro cercano.

En la primera sección de este ensayo se analizará los problemas del actual sistema de retención en la fuente utilizado para gravar los pagos hechos al exterior a sociedades no residentes y carentes de EP en Ecuador. En la segunda sección, se tratarán las propuestas internacionales sobre el nexo de EP por PDS y su aplicabilidad a la realidad ecuatoriana. Finalmente, en la tercera sección, se plantearán los beneficios, desafíos y viabilidad de la implementación de este nuevo vínculo en el país.

El ensayo tiene como propósito adecuar la figura de EP por PDS en el Ecuador. Por esta razón, la metodología será dogmática, enfocada en un análisis descriptivo y comparativo de diferentes propuestas internacionales con la legislación y doctrina nacional. Así, se determinará la viabilidad de esta figura dentro de la normativa ecuatoriana y se dará una respuesta a la problemática actual de tributación de no residentes en el entorno digital.

2. Marco teórico

2.1) Leyes que regulan el impuesto a la renta de no residentes

En este ensayo, al tratarse de una problemática tributaria con afectación internacional, se utilizarán tanto normas nacionales como internacionales. El análisis no debe limitarse a la legislación local, si bien es obligatoria lo que esta disponga, los informes, leyes y recomendaciones internacionales deben usarse como una fuente de consulta para entender, proponer e incluir nuevas figuras no reguladas dentro de la legislación ecuatoriana.

En cuanto a la normativa nacional, se usarán la LRTI, el RLRTI y Resoluciones del Servicio de rentas Internas, SRI, cuerpos legales que tratan temas de recaudación, regulación y aplicación de impuestos frente a contribuyentes residentes y no residentes. En concreto se usará la Resolución NAC-DGERCGC18-00000433, relativa a la aplicación de beneficios de convenios para evitar la doble imposición emitida por el SRI.

Respecto al ámbito internacional, se usarán los distintos informes y comentarios emitidos por la OCDE y el G-20 sobre *base erosion and profit shifting*, emitidos desde el 2014 al 2019. Igualmente se usará la propuesta de la Directiva del Consejo de la Unión Europea relativa a las compañías con presencia digital significativa del 2018. Hay que aclarar que, si bien estos documentos de ninguna manera resultan vinculantes, servirán como guía hacia una posible adaptación dentro del ordenamiento ecuatoriano, como instrumentos de *soft law*.

2.2) Posiciones relacionadas a los impuestos de sociedades digitales

Doctrinariamente, dos criterios permiten a un país gravar los ingresos de un contribuyente, estos son objetivos (fuente) y subjetivos (residencia, nacionalidad)⁴. Teniendo en cuenta la falta de consenso por uno de ellos, se han desarrollado tres propuestas en torno al cobro de impuestos a sociedades digitales carentes de residencia y de EP en un país. En este trabajo se apoyará aquella que toma el criterio subjetivo y plantea crear una nueva ficción de EP por PDS o la creación de un nuevo nexo basado en ésta.

La primera propuesta está enfocada en ampliar el alcance del nexo existente y gravar las ganancias de las sociedades digitales. Esta postura ha sido apoyada recientemente por la OCDE, quien sugirió integrar la PDS basándose en el concepto de participación del usuario y el manejo de intangibles de marketing⁵. Por medio de esta propuesta se busca gravar aquellas sociedades sin EP a través del *Data as labor*, fundamentándose en gravar el valor donde se crea, siendo los usuarios de un país los que contribuyen fuertemente en el proceso productivo, subiendo contenido y proporcionando información que se usará para publicidad, por ejemplo. De esta forma se genera un valor agregado en un país distinto al de la fuente del servicio y modificando la definición tradicional de EP⁶.

Esta postura ha sido criticada en relación a la línea que ha de establecerse entre consumo y producción, misma que puede ser arbitraria. Igualmente, la forma de determinar el “pago” hecho a los consumidores por su información se ha cuestionado relacionándola con la imposibilidad de saber cuál es el valor agregado que se obtuvo al existir varios procesos complementarios. Además, se resalta la imposibilidad de cambiar unilateralmente el concepto de EP, ya que atentaría contra los tratados y principios tributarios, los cuales en última instancia deberán prevalecer⁷.

Una segunda posición se ha enfocado en gravar las transacciones sin modificar el nexo, aceptando que no se debe cobrar impuestos sobre las ganancias a aquellos que no tengan una presencia física en un país y evitando cambiar lo contemplado en tratados. Esta postura la han tomado ya varios países⁸, y fue propuesta recientemente por la Directiva del Consejo de la Unión Europea en

⁴ Ver, Roque García, *Impuesto sobre la Renta: Teoría y Técnica del Impuesto* (Buenos Aires: CIET, 1978), 35-41.

⁵ Ver, OECD, *Public Consultation Document Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy, February-March 2019* (Paris: OECD-Publishing, 2019), 9-10. Recuperado de: <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>

⁶ Ver, Enrique Seira, Emilio Pineda y Alejandro Rasteletti, “Retos para el cobro del impuesto sobre la renta en la economía digital”, *Documento para discusión No.IDB-DP-723* (2019), 18.

⁷ *Id.*, 18.

⁸ *Id.*, 21.

2018 como una solución “temporal” hasta que exista consenso sobre la forma de gravar las ganancias de estas sociedades. Se planteó crear un impuesto especial sobre determinados servicios digitales teniendo en cuenta el número de usuarios, cuya una tarifa aplicable es del 3% sobre las ventas⁹.

Esta propuesta trae desventajas pues está concebida como una solución temporal hasta que exista consenso. Adicionalmente, solo aplicará a transacciones específicas fomentando que empresas busquen eludir el pago de impuestos modificando los nombres de las transacciones. Por otro lado, se critica la carga tributaria, misma que es trasladada a los consumidores, ya que las compañías subirán los precios de los servicios¹⁰ ocasionando una potencial recaudación menor al encarecer los servicios y frenar el desarrollo del mercado. Igualmente, existe un problema operativo en determinar quién retendrá el impuesto al participar varios intermediarios.

La tercera postura, la que este trabajo utilizará como referente, busca ampliar el nexo creando una nueva ficción de EP o un nexo nuevo basado en la PDS. “Esta propuesta se considera como un complemento a las anteriores dos, no un sustituto [...]”¹¹, ya que no involucra cambiar el nexo con países con los cuales se tiene firmado un tratado; y, por lo tanto, se respeta su contenido y se busca un cambio menos radical con el fin de evitar mayores problemas.

2.3) Estado de la cuestión

En cuanto a la propuesta de crear una nueva ficción de EP por PDS, poco se ha desarrollado en el Ecuador por dos motivos. El primero es la novedad de la figura y falta de consenso internacional, al ser un tema de reciente discusión en países de Europa y Asia; y, al estar descartada en principio por Estados Unidos y Suecia¹², en Latinoamérica poco se ha discutido, con excepción de Chile, Uruguay y Colombia. El segundo motivo se relaciona con la situación de Ecuador como importador de servicios digitales y su interés en aplicar la retención en la fuente, sistema que ha considerado el más apropiado para la recaudación, aunque anacrónico para la realidad que se vive.

⁹ Propuesta de Directiva del Consejo relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales, Comisión Europea, {SWD(2018) 8-SWD(2018) 82}, 21 de marzo del 2018, párrs. 1-40. Recuperado de: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=CELEX:52018PC0148&qid=1529589239462&from=EN>

¹⁰ Silvia Amaro, “Big Tech finds a way to pass on the cost of digital taxes in Europe”, 2020. Recuperado de: <https://www.cnbc.com/2020/09/03/big-tech-finds-a-way-to-pass-on-the-cost-of-digital-taxes-in-europe.html>

¹¹ Enrique Seira, Emilio Pineda y Alejandro Rasteletti, “Retos para el cobro del impuesto sobre la renta en la economía digital”, 23.

¹² Ver, Génesis Salazar, Evelyn Cárdenas, Henry Peñaherrera, Liz Borja y Carlos Castro, “Análisis de la disminución de la base imponible del impuesto a la renta por efecto de tiendas virtuales en el Ecuador”, *Revista de Desarrollo Sustentable, Negocios, Emprendimiento y Educación (RILCO-DS, n.6, 2020)*, 10-17. Recuperado de: <https://www.eumed.net/rev/rilcoDS/06/tienda-virtual-ecuador.html>

En razón de lo anterior, es necesario dirigirse al plano internacional, por ejemplo, la reciente postura de la OCDE o la propuesta de los países de la Unión Europea que aboga por la inclusión de esta figura a partir del año 2020¹³. En España se ha discutido la aplicación del nuevo nexo analizando el informe del Grupo de Expertos sobre la Fiscalidad de la Economía Digital, GEFED, en donde se propuso el concepto de PDS. Se concluye que la creación de un nuevo nexo podría aplicarse en España, al estar apegado a los principios tributarios internacionales y a la realidad económica tal como lo expresan Ignacio Cruz y Guillermo Sánchez-Archidona:

[C]reemos más viable la configuración de un nuevo nexo que sirva como criterio de sujeción de las rentas, [...] y precisamente su modificación debe ir de la mano de la implementación concreta de los elementos que establezcan cuándo una empresa actúa bajo una presencia digital significativa, más allá de soluciones teóricas recogidas en un informe que, no lo olvidemos, no constituye ni un instrumento de *soft law*¹⁴.

Por otro lado, se ha tratado la posición de la Comisión Europea que establece la PDS alejándose de la visión de la OCDE. Se ha criticado que las normas contenidas en esta propuesta resultan ambiguas y permiten interpretaciones muy amplias, lo que consecuentemente causaría mayores cargas a la administración tributaria y contribuyentes, por lo que se recomienda definir de forma restringida conceptos como automatización, cálculo de ingresos y usuarios. Por último, se critica la baja recaudación que se lograría obtener por su gran complejidad técnica y administrativa¹⁵.

3. Impuesto a la renta de sociedades digitales no residentes en el Ecuador y el problema de retención en la fuente

Como se estableció anteriormente, existen criterios que permiten a un país gravar los ingresos de un contribuyente. En el Ecuador, estos han sido aplicados conjuntamente creando un sistema global de gravamen a la renta¹⁶. Lo anterior está plasmado en los artículos 1 y 2 de la LRTI al

¹³ Eva Escribano, “El establecimiento permanente basado en la presencia digital significativa: el nuevo umbral propuesto por la Comisión Europea para el gravamen de beneficios de sociedades no residentes”, en *La armonización de las normas contra la elusión fiscal relativas a la fiscalidad directa de la Unión Europea* (Pamplona: Aranzadi, 2018), 711. Recuperado de: <https://ssrn.com/abstract=3352364>

¹⁴ Ignacio Cruz y Guillermo Sánchez-Archidona, “Economía digital, establecimiento permanente y presencia digital significativa: tras las conclusiones del informe del GEFED”, *Quincena Fiscal-18* (2017), 30. Recuperado de: https://www.researchgate.net/publication/326772913_ECONOMIA_DIGITAL_ESTABLECIMIENTO_PERMANENTE_Y_PRESENCIA_DIGITAL_SIGNIFICATIVA_TRAS_LAS_CONCLUSIONES_DEL_INFORME_DEL_GEFED

¹⁵ Ver, Eva Escribano, “El establecimiento permanente basado en la presencia digital significativa: el nuevo umbral propuesto por la Comisión Europea para el gravamen de beneficios de sociedades no residentes”, 709-734.

¹⁶ César Montaña, Romeo Carpio y Pablo Villegas, “El establecimiento permanente”, en *Tratado de fiscalidad internacional para el Ecuador* (Quito: Ius et Historiae, 2019), 217.

considerarse como renta los ingresos de fuente ecuatoriana (objetivo) y aquellos ingresos percibidos en el exterior por residentes (subjetivo)¹⁷.

Son sujetos pasivos de este impuesto las personas naturales y jurídicas, nacionales y extranjeras, independientemente de su domicilio¹⁸. Consecuentemente, si se desea gravar a los no residentes, se lo deberá hacer por medio de la fuente del ingreso y una retención, de la cual pueden surgir varios problemas como doble imposición, inobservancia de la capacidad contributiva, confiscación, y elusión de impuestos.

En razón de lo anterior se determinará la naturaleza y tratamiento de las sociedades digitales en Ecuador **(3.1)**; posteriormente, se desarrollará un análisis al sistema de retención y los riesgos de doble imposición **(3.2)**; y, por último, se explicará el problema de recaudación a través de la retención por pagos hechos al exterior con tarjetas de crédito **(3.3)**.

3.1) La naturaleza de las sociedades digitales y del comercio electrónico en Ecuador

Actualmente, el desarrollo tecnológico permite que sociedades vendan bienes y presten servicios sin necesidad de un lugar físico para llevar a cabo estas actividades. Ciertas compañías se dedican a comerciar objetos intangibles; y, lógicamente, la forma de hacerlo no ha sido la tradicional, puesto que se utilizan medios electrónicos. La OCDE ha definido al comercio electrónico como la compraventa de bienes y servicios realizada a través de redes informáticas, internet o similares, específicamente desarrolladas para recibir o hacer pedidos¹⁹.

En Ecuador, la regulación del comercio electrónico ha sido escasa y se ha limitado a reconocer su existencia, ignorando los efectos comerciales y tributarios que derivan de este. En el año 2020, basándose en el modelo de la OCDE, por primera vez en la normativa tributaria se definió a los servicios digitales en el artículo 140.1 de la LRTI, norma que los trata como un modelo de negocio prestado y/o contratado por medio de internet o de cualquier medio o red similar debiendo ser automatizados requiriendo una intervención humana mínima. Se incluye, además, una lista ejemplificativa de este tipo de servicios y la creación de un catastro de prestadores de estos servicios²⁰.

¹⁷ Artículo 2, Ley de Régimen Tributario Interno [LRTI], RO.463, 17 de noviembre de 2004, reformada por última vez el 31 de diciembre de 2019 en RO.Suplemento-111.

¹⁸ Artículo 4, LRTI, 2004.

¹⁹ OCDE, *Proyecto OCDE/G20 de Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios: Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital* (Paris: OCDE-Publishing, 2014), 82. Recuperado de: <https://www.oecd.org/ctp/Action-1-Digital-Economy-ESP-Preliminary-version.pdf>

²⁰ Artículo 140.1, Reglamento para aplicación Ley de Régimen Tributario Interno [RLRTI], RO.209 de 8 de junio de 2010, última vez reformado en 4 de agosto de 2020.

A pesar de las últimas reformas, sigue sin regularse propiamente el comercio electrónico y los servicios digitales, por lo que es importante dirigirse a la doctrina para reconocer su naturaleza. Para ello, se ha clasificado al comercio como directo e indirecto: el directo es aquel que lo llevan a cabo plataformas como *Spotify* y *Netflix*, en donde se “tiene por objeto la transacción de bienes intangibles, en los cuales el pedido, pago y envío se producen online”²¹. En sentido contrario, el indirecto es aquel que la compra se da de manera online, pero los bienes adquiridos son tangibles y su entrega será de manera física tales como los *e-marketplace*, *Amazon* y *Uber Eats*²².

Dentro del comercio electrónico existen modalidades cuya definición es importante reconocer, ya que conforman la mayoría de este tipo de comercio en el Ecuador; y, por lo mismo, la necesidad de regularlas por su importancia en la tributación. Por un lado, el *business to business* o B2B es aquella modalidad en la que una empresa vende productos o servicios a otra. La segunda modalidad *business to consumer* o B2C, se debe entender como toda empresa que vende bienes o servicios a un consumidor particular.²³

Es entonces claro que, de los modelos y tipos de comercio electrónico, el comercio directo por B2B y B2C traen mayores problemas a la tributación nacional, ya que, al prestarse totalmente de manera online, los vendedores no tendrán presencia física en el país al menos que necesiten contratar un servidor para acceder al espectro radioeléctrico ecuatoriano, cuestión que no se da en todos los casos. De esta forma evitan obtener residencia o EP, trasladando su presencia física al igual que la base imponible a otras jurisdicciones, para así sujetarse a tarifas menores, y eludir los impuestos que deberían pagar en los países en donde se dan las transacciones o beneficios.

3.2) La retención en la fuente a no residentes en el ámbito digital y el riesgo de doble imposición

Establecidos los tipos de contribuyentes en los que se enfoca la hipótesis del trabajo, es necesario determinar cuál es el tratamiento tributario que se les da en Ecuador; la forma prevista para la recaudación de impuestos relacionados a ellos; y, los problemas que enfrenta su recaudación.

Al ser sociedades digitales que prestan servicios B2B y B2C por medio de comercio electrónico directo e indirecto, su necesidad de tener una presencia física disminuye al igual que su probabilidad de tener residencia fiscal en Ecuador. La LRTI no define lo que es un no residente, sin

²¹ Patricia Nieto, “Nociones Generales sobre el Comercio Electrónico”, (2011), 11. Recuperado de: https://www.academia.edu/8042910/NOCIONES_GENERALES SOBRE EL COMERCIO ELECTRONICO

²² *Id.*, 11-12.

²³ OCDE, *Proyecto OCDE/G20 de Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios: Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital*, 83.

embargo, si determina que la residencia se adquiere al haber constituido o creado la compañía en el Ecuador²⁴. Adicionalmente, el Código Tributario establece que, para efectos tributarios, una compañía tendrá su domicilio en el lugar en donde se produzca el hecho generador, sin embargo, este criterio es más bien utilizado para la recaudación de tributos y no para fiscalidad internacional²⁵.

De acuerdo con lo anterior, una compañía internacional que comercie electrónicamente no verá la necesidad de constituirse ni estar físicamente en el país. Consecuentemente, carece de residencia mientras mantiene una relación económica y digital percibiendo rentas, realizando transacciones y aprovechando la estructura digital del Ecuador.

En razón de lo anterior, el criterio subjetivo de residencia, que ha sido tomado como preferente por la OCDE²⁶, no será el adecuado para gravar las ganancias de estas compañías, por lo que se debe usar el criterio de fuente. Conforme lo establece la LRTI, aquellos ingresos percibidos por ecuatorianos y extranjeros por actividades desarrolladas en el exterior, provenientes de personas naturales, de sociedades nacionales o extranjeras con domicilio en el Ecuador, son ingresos de fuente ecuatoriana y por lo tanto gravan en Ecuador²⁷, estableciendo el criterio de fuente pagadora.

Estos ingresos están sometidos a una tarifa, en el artículo 39 de la LRTI, del 25% sobre el ingreso gravable; y, en caso de que estén domiciliados en un paraíso fiscal, la tarifa será del 35% debiendo ser retenida en la fuente²⁸. La base imponible es la totalidad del ingreso gravado, es decir, no se pueden atribuir para su beneficio gastos deducibles tal y como lo puede hacer una sociedad nacional²⁹.

Al tener una tarifa del 25% al 35% y aplicarla sobre la totalidad de ingresos gravables, existe un riesgo inevitable de incurrir en confiscatoriedad, inobservancia de la capacidad contributiva y doble tributación sobre dichos ingresos. Lo anterior cobra sentido al reconocer los dos criterios por los cuales un estado puede atribuirse el poder de gravar a un contribuyente y por lo mismo cada estado tendrá el interés de gravar el ingreso a su favor, en palabras de Cesar Montaña:

La casi totalidad de los países en vía de desarrollo postulan y difunden el criterio de la fuente, según el cual deben gravarse los ingresos que se han obtenido en el territorio del país en donde se encuentra la

²⁴ Artículo 4.2, LRTI, 2004.

²⁵ Ver, Sandro Vallejo, "Conceptos básicos de fiscalidad internacional", en *Tratado de fiscalidad internacional para el Ecuador*, 81.

²⁶ Ver, Juan Jaramillo, "Residencia fiscal", en *Tratado de fiscalidad internacional para el Ecuador*, 111-112.

²⁷ Artículo 8, LRTI, 2004.

²⁸ Ver, Artículo 39, LRTI, 2004.

²⁹ Ver, Artículo (...) después del 47, RLRTI, 2010.

fuelle productora de ingresos. Los países menos desarrollados reciben capitales del exterior [...] y de allí surge su lógico interés de gravar las ganancias producidas en sus territorios³⁰.

Países como Estados Unidos y Suecia, exportadores de servicios digitales, se han inclinado por la imposición por la nacionalidad o residencia y han reconocido la figura del EP como único criterio que permitiría a un país gravar las rentas en un territorio diferente al de residencia³¹. Lo anterior demuestra la falta de consenso en cuanto al lugar en el que un ingreso debe tributar y el inevitable escenario en que ambas jurisdicciones reclamen para sí la potestad de gravar el ingreso al no existir un EP en el país fuente del ingreso, no reconocer su potestad y carecer de convenios contra doble imposición.

Cuando el país de residencia, luego de haber sido gravado el ingreso en la fuente, le aplica la tarifa prevista en su país a un mismo concepto de renta obtenida por el mismo sujeto y en el mismo período ocurre la doble imposición³². Para ejemplificar esto, la compañía *Spotify* tiene su residencia en Suecia cuya tarifa es del 21,4% sobre la utilidad generada de ingresos percibidos local e internacionalmente³³; sin embargo, en Ecuador pagará inicialmente 25% sobre la totalidad de ingresos de fuente ecuatoriana por lo que tributará, en teoría, dos veces.

Este riesgo se ve incrementado no solo por la falta de convenios y acuerdos multilaterales entre Ecuador y estos países, sino también por la falta de métodos unilaterales que permitan a las sociedades, sin EP, deducirse el impuesto pagado en el extranjero³⁴. Consecuentemente, se duda sobre la validez de la retención como método de recaudación y se discute si se debe introducir un nuevo nexo que evite doble imposición.

3.3) El problema en la retención por pagos hechos a no residentes mediante tarjeta de crédito

Para aplicar la retención en la fuente se debe determinar ¿quién debe retener? y ¿sobre qué retener? Los países en busca de responder estas preguntas caen en incertidumbre por la dificultad de establecerlo. En Ecuador, se dispone que las personas que realicen pagos al exterior que constituyan

³⁰ César Montaña, *El Ecuador frente a los problemas de la doble imposición internacional* (Quito: Corporación Editora Nacional, 1998), 70.

³¹ Carlos Raimondi y Adolfo Atchabahian, *El Impuesto a las Ganancias* (Buenos Aires: Depalma, 3ra.-Ed., 2000), 18.

³² Sandro Vallejo y Galo Maldonado, “Los convenios para evitar la doble imposición”, *Revista Fiscalidad-n.1* (2007), 46-48.

³³ Ver, Your Europe, “Company tax in the EU-Sweden”, 2019. Recuperado de:

https://europa.eu/youreurope/business/taxation/business-tax/company-tax-eu/sweden/index_en.htm

³⁴ Ver, Sandro Vallejo y Galo Maldonado, “Los convenios para evitar la doble imposición”, 47-48.

renta gravada actúen como agentes de retención.³⁵ Las retenciones deberán ser practicadas por el agente designado al momento del pago o crédito en cuenta según lo que suceda primero³⁶.

Los pagos que se hacen por bienes y servicios en el comercio electrónico directo se hacen de una manera desmaterializada y diferente a la tradicional. Ya no se utiliza moneda física, sino que, por su naturaleza, se les ha facilitado a los usuarios medios de pago completamente desmaterializados, siendo uno de los más comunes la tarjeta de crédito. Por medio de un teléfono inteligente o computador, se habilita el procesamiento de las tarjetas y se realizan los pagos de manera online, independientemente del lugar en que se encuentren las partes³⁷.

Dentro de la legislación ecuatoriana, este medio de pago está previsto recaudarse mediante una retención en la fuente, sin embargo, se encuentra mal regulado al no prever que en la misma participarán sujetos diferentes a los de una transacción tradicional. Como se estableció con anterioridad, la retención la debe efectuar quien realiza el pago al exterior, pero cuando una persona natural realiza la compra usando una tarjeta de crédito, no es esa persona quien paga al exterior. La empresa emisora o banco se encargará de realizar dicho pago y emitirá un estado de cuenta al tarjetahabiente para que éste reponga el dinero o asuma el mismo.

Ahora bien, el artículo 92 del RLRTI establece como agentes de retención a “[I]as entidades emisoras de tarjetas de crédito o débito por los pagos o créditos en cuenta que realicen a sus establecimientos afiliados”³⁸. Lo anterior cobra sentido al aclarar la falta de relación entre el contrato de tarjetahabiente con el emisor y el contrato que tiene el establecimiento con el emisor. El primero se da entre el solicitante y el emisor, por medio del cual obtiene la tarjeta y la obligación de pagar el estado de cuenta. El segundo ocurre entre el emisor y el establecimiento, al reconocer el uso de la tarjeta, el emisor le realiza el pago y cobra una comisión.

Consecuentemente, en el pago realizado a una sociedad extranjera que no tiene presencia física y mucho menos un contrato de afiliación no debería producirse la retención. Seguramente se argumentará que al final las empresas emisoras tendrán que practicar la retención independientemente

³⁵ Artículo 48, LRTI, 2004.

³⁶ Artículo 50, LRTI, 2004.

³⁷ Ver, OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1* (Paris: OECD-Publishing, 2015a), 57. Recuperado de: <https://www.oecd.org/tax/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report-9789264241046-en.htm>

³⁸ Artículo 92 (2)(f), RLRTI, 2010.

ya que el pago lo hacen al exterior, sin embargo, la norma no toma en cuenta la cantidad de intermediarios³⁹ ni el titular del pago. A continuación, se ejemplifica el problema:

Figura No. 1. Pago mediante tarjeta de crédito en la compra de bienes y servicios a sociedades no residentes en el Ecuador.



Fuente: Elaboración propia a partir de “Tributación del comercio electrónico en el Ecuador” Seminario de actualización de derecho tributario-IILE⁴⁰.

Al momento que una persona natural realiza la compra y paga con tarjeta de crédito, se emite una orden de pago. El banco o emisor local no puede realizar un pago directo a la sociedad no residente, ya que no cuenta con un contrato de afiliación, debe recurrir entonces a un tercer banco o intermediario, con el que el vendedor o prestador del servicio tiene suscrito el convenio para realizar el pago; y, este último hará la transferencia a la sociedad de la cual se realizó la compra.

De acuerdo a lo anterior, la retención no se verificará por parte de la persona natural, al no estar en capacidad de realizarla y mucho menos estar obligada. Lo que lógicamente debe suceder es trasladar la obligación al emisor de la tarjeta; sin embargo, éste a su vez no estará obligado a realizar la retención por dos motivos: el primer motivo es que únicamente están obligados a retener a sus establecimientos afiliados y el banco del exterior carece de un contrato de afiliación. El segundo motivo tiene que ver con el pago hecho al banco del exterior, el cual no es considerado como renta al no ser beneficiario del pago y estar actuando como intermediario. Por último, el banco extranjero tampoco tendrá la obligación de retener, pues es imposible imponer la ley ecuatoriana para que retenga por lo que jamás se verificará, en teoría, la retención por pagos realizados de esta forma.

³⁹ Ver, Rocío Sánchez, *Los nuevos rivales en la industria de los medios de pago: ¿una amenaza para la banca tradicional?* (Madrid: 2014), 15-19.

⁴⁰ “Primer día del Seminario Online”, video Facebook, 2:27:24, publicado por IILE, 22 de junio de 2020, <https://www.facebook.com/100480181671744/videos/2530379370544640>

De esta situación derivan varios problemas: el primero es la falta de recaudación de una cantidad de impuestos al no verificarse las retenciones. El segundo se relaciona con quiénes están “obligados” a aplicar la retención, que indudablemente verán surgir procesos administrativos por no haberla practicado, estableciéndose sanciones consistentes en una multa equivalente al monto de la retención no efectuada, más un recargo por la totalidad de la retención que no efectuaron y un 5% por falta de entrega del comprobante⁴¹. El tercer problema es la alta litigiosidad en determinaciones y reclamos relacionados a las retenciones que supuestamente debían realizar.

En nuestro país, se ha solucionado una situación similar en relación a la tributación indirecta, en la cual se preveía una retención análoga a la del impuesto a la renta. Se introdujo el cambio en el artículo 147.1 el cual establece que:

Las entidades emisoras de tarjetas de crédito o débito, [...] actuarán como agentes de retención en la fuente del 100% del Impuesto al Valor Agregado generado en los pagos que realicen mediante tarjetas de crédito o débito por concepto de servicios digitales importados, por cuenta de sus clientes a sujetos no residentes en el Ecuador [...]⁴².

Ahora bien, en el caso del IVA, la retención la soporta el consumidor final que adquiere el servicio digital, y no la sociedad del exterior que vende el bien o presta el servicio. De esta forma, sería interesante reformar y aplicar de manera similar el cambio en el artículo 92 del RLRTI para que la retención la soporte el beneficiario del pago, sin embargo, al ser impuestos diferentes no resulta fácil este cambio y se deberá buscar la aplicación de otra figura.

4. El concepto de establecimiento permanente en Ecuador y la presencia digital significativa

La figura del EP, que es una ficción exclusiva para temas tributarios, tuvo sus orígenes en la mitad del siglo XIX en el derecho alemán mediante el *betriebsstatt*, el cual hace alusión al vínculo económico de un negocio con un estado. Este fue reconceptualizado en el Modelo de Convenio de la Sociedad de Naciones de 1927 como EP al ejemplificarlo como sociedades subsidiarias y lugar de dirección del negocio, sin embargo, no se lo definió.

En 1963, la OCDE establece una definición de lo que constituye un EP basándose en la presencia física de la sociedad y sus actividades desarrolladas dentro de un territorio; posteriormente se ha seguido adaptando la figura a la realidad para cubrir nuevos supuestos. Actualmente se ha

⁴¹ Artículo 50, LRTI, 2004.

⁴² Artículo 147.1, RLRTI, 2010.

llegado a un consenso sobre la definición de EP y la discusión se centra en la restricción o ampliación de esta figura como fundamento para gravar las rentas en otros países⁴³. En razón de lo anterior, se analizará la naturaleza del EP en Ecuador (4.1) y la concepción de EP por PDS en el ámbito internacional y su aplicabilidad en Ecuador (4.2).

4.1) El establecimiento permanente en Ecuador

La figura del EP en Ecuador es concebida como una ficción con fines tributarios. Sus funciones son sumamente importantes pues:

[E]n determinadas circunstancias permite, la imposición de la actividad de empresa en el lugar en el que se produce la renta (Estado de la fuente). Sirve para evitar las dobles imposiciones respecto de los beneficios empresariales (EP material) (...); por un lado, permite que el Estado de la fuente someta a gravamen al contribuyente por los ingresos obtenidos en el territorio, mientras que, por el otro, el Estado de la residencia restringe su poder tributario sobre esas rentas⁴⁴.

El concepto de EP en la legislación ecuatoriana está basado en el artículo 5 del Modelo de Convenio de la OCDE conteniendo cuatro elementos: i) La existencia de un lugar fijo por medio del cual se realicen en todo o en parte los negocios de la compañía; ii) una lista ejemplificativa sobre lo que constituye EP; iii) una lista que define qué no constituye EP; y, iv) las ficciones usuales de EP como el agente y obras de instalación⁴⁵.

Estos elementos están contenidos en el artículo 9 del RLRTI por el cual se entiende la existencia de un EP cuando: Hay un lugar fijo de negocios u oficinas para consultorías en donde se de todo o parte de la actividad o, exista la presencia de una persona con poder para contratar, ejercer actividades y pagar los gastos en nombre de la sociedad. Por otro lado, no constituye un EP lugares físicos que tengan el propósito de exhibir mercadería, recolectar información o ejercer actividades por medio de terceros independientes⁴⁶.

En concreto se exige un lugar de negocios físico y fijo, tanto geográfica como temporalmente (que dure seis meses, aunque por la naturaleza de la actividad puede ser menor) o, la presencia de un representante con poder⁴⁷. Consecuentemente, la regulación actual del EP no incluye a las sociedades que tienen una gran presencia digital sin estar físicamente en el territorio o tener representante en él. Resulta entonces claro que:

⁴³ Ver, César Montaña, Romeo Carpio y Pablo Villegas, “El establecimiento permanente”, 194-197.

⁴⁴ *Id.*, 192.

⁴⁵ *Id.*, 200.

⁴⁶ Ver, Artículo 9, RLRTI, 2010.

⁴⁷ Ver, Rafael Cuello, *Internet y tributos: colección de fiscalidad* (Bosch-Editor, 2012), 31-32.

[L]a configuración de la figura del establecimiento permanente y su vinculación al lugar de negocios con un punto geográfico concreto es bastante deficiente y asíncrona para hacer frente a esas actuaciones actuales en las que las empresas hacen uso de las nuevas tecnologías para comercializar a nivel internacional sin necesidad de disponer de una presencia física o personal regular y prolongada en un determinado país⁴⁸.

En conclusión, es necesario adaptar el EP en Ecuador para que el mismo extienda sus efectos a las sociedades de la economía digital, que carecen de una presencia física, pero mantienen gran presencia económica y digital en el país. De esta forma se evitará tratarlas como no residentes y se dará a la Administración tributaria un mayor control, aplicándose lo pertinente en cuanto a obligaciones, derechos y tarifas, las cuales son similares a las de una sociedad residente.

4.2) El establecimiento permanente por presencia digital significativa en términos del GEFED y la Comisión Europea

Al tener en claro que la figura del EP se originó en el siglo XIX y ha ido adaptándose constantemente, no puede ahora justificarse que esta se mantenga inmóvil e ignorar la situación actual. Es necesario adaptarla a las nuevas exigencias y al avance de la tecnología, tal como se ha hecho en el pasado al incluir ficciones como el agente dependiente y considerar algunas actividades antes consideradas auxiliares, a pesar de esto, estas ficciones no llegan a cubrir los nuevos supuestos⁴⁹.

Existen dos propuestas que han resonado en la comunidad internacional que intentan dar una respuesta a la problemática mediante la inclusión de la PDS como un elemento constituyente de una ficción de EP. La primera que se analizará es la del GEFED del año 2014-2015 (**4.2.1**) y la segunda es la referente a la de la Comisión Europea del año 2018 (**4.2.2**). Ambas proponen la figura de la PDS de la cual se deberá ver su posible aplicación en el Ecuador.

4.2.1) La presencia digital significativa según el GEFED

Para el GEFED, el concepto de PDS parece estar íntimamente relacionado con el de actividades completamente desmaterializadas, en donde las sociedades precisan de unos mínimos elementos físicos en el Estado para realizar sus actividades principales, con independencia de que

⁴⁸ Luis Romero y Yohan Campos, “Evolución tradicional del concepto de establecimiento permanente hacia una presencia económica y digital significativa”, en *Fiscalidad Internacional y Comunitaria* (Madrid: Dykinson, 2020), 44.

⁴⁹ *Id.*, 48-50.

otros elementos como oficinas o personal se hallen o no en el Estado fuente para realizar actividades secundarias⁵⁰.

El GEFED establece una prueba que se debe realizar para determinar cuándo existe una actividad totalmente desmaterializada y consecuentemente una PDS:

Tabla No. 1. Actividades totalmente desmaterializadas y Presencia digital significativa.

¿Cuándo hay una actividad completamente desmaterializada?	PDS
a. La actividad principal es enteramente o en su mayoría digital.	a. Se debe firmar un número significativo de contratos entre la empresa y el usuario.
b. No influye un elemento físico para su creación y entrega aparte de los servidores y herramientas informáticas.	b. Los bienes o servicios se consumen en gran medida en el país.
c. Los contratos de la compañía se celebran a distancia por internet o similares.	c. Los clientes efectúan pagos sustanciales a la empresa como contraprestación del servicio que parte de la actividad principal.
d. Los pagos se realizan exclusivamente por tarjeta de crédito o similares.	d. Una sucursal de la compañía desarrolla actividades secundarias, como funciones de asesoramiento y comercialización estrechamente vinculadas a la actividad principal.
e. Los sitios web son la única forma de relacionarse con la empresa a excepción de la matriz o el EP.	
f. Todos o la mayoría de los bienes son imputables a bienes y servicios digitales.	
g. La ubicación del vendedor no influye en la decisión del usuario.	
h. El aprovechamiento del bien o servicio no necesita más que una herramienta informática como ordenador, teléfono o similares.	

Fuente: Elaboración propia a partir del “Proyecto OCDE/G20 de Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios 2014”⁵¹.

De los requisitos presentados, se requiere la ocurrencia de al menos uno para configurar una PDS; y, mientras más se cumplan, mayor fuerza cobrará la presencia y la consecuente justificación de crear un nexo para gravar los ingresos de dicha sociedad. Es así como las actividades desmaterializadas son un requisito *de facto* que al verificarse llevarán a establecer un EP digital o un criterio separado de sujeción de rentas provenientes de ellas⁵².

⁵⁰ OCDE, *Proyecto OCDE/G20 de Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios: Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital*, 157.

⁵¹ *Id.*, 157-158.

⁵² Ignacio Cruz y Guillermo Sánchez-Archidona, “Economía digital, establecimiento permanente y presencia digital significativa: tras las conclusiones del informe del GEFED”, 14.

Esta propuesta es débil al momento de establecer los requisitos cuantitativos para considerar una PDS, pues como se desprende de la tabla, solo se han definido de una manera cualitativa. En razón de lo anterior, si se desea aplicar en el Ecuador, se deberán establecer rangos que sean aceptables a la realidad ecuatoriana, mismos que son necesarios, pues al usar el número significativo de contratos firmados como requisito, se necesitará definir qué se entiende por eso.

De la misma manera, al hablar del consumo sustancial de los servicios y de los pagos efectuados deberá establecerse un número evitando arbitrariedad. Por último, si se decide tomar en cuenta la existencia de una sucursal o similar que ejerza actividades dentro del país de forma auxiliar, se estaría volviendo a la concepción original de EP que, como se ha demostrado, no cubre la realidad de las compañías que han de realizar estas actividades.

En cuanto a esta propuesta, la comunidad internacional parece estar de acuerdo en que, si existiese un criterio de sujeción de rentas relacionado con una PDS, se lo debe hacer a través de una consideración como actividades realizadas a través de un EP⁵³. Sin embargo, al llegar a esta conclusión, se ha intentado incluir requisitos como, una relación contractual con los consumidores de al menos seis meses, una presencia física mínima, un sitio web en idioma local y servicios de entrega, bancarios y otros que claramente traicionan la concepción original de PDS⁵⁴.

Como resultado de lo anterior, la propuesta del GEFED jamás llegó a tomarse en cuenta dentro del plan BEPS por su dificultad técnica y oposición de países exportadores que prefieren mantenerlo en el sentido restrictivo de presencia física. Sin embargo, no se puede negar que plantea ideas interesantes que pueden ser utilizadas para incluir un EP por PDS en Ecuador.

4.2.2) La presencia digital significativa en la propuesta de la Comisión Europea

En otro contexto, apartándose del criterio de la OCDE, la Comisión Europea plantea crear una ficción basada en la PDS de una forma más amplia. Se establece la existencia de una PDS en los siguientes términos:

⁵³ Ignacio Cruz y Guillermo Sánchez-Archidona, “Economía digital, establecimiento permanente y presencia digital significativa: tras las conclusiones del informe del GEFED”, 30.

⁵⁴ Jesús Ramos, “Acción 1. La crisis de la noción de establecimiento permanente: un paradigma de los desafíos que afronta la tributación de los beneficios de las empresas multinacionales en el contexto de la economía digital”, en *Erosión de la base imponible y traslado de beneficios: estudios sobre el Plan BEPS de la OCDE* (Navarra: Aranzadi, 2016), 65-70.

Tabla No. 2. Presencia digital significativa de la Comisión Europea.

Artículo 3.5.- Servicios digitales.	Artículo 4.- Presencia digital significativa.
<p>Los servicios digitales que constituyen PDS se entienden como:</p> <p>a. Servicios prestados a través de Internet o red similar.</p> <p>b. Servicios que, por su naturaleza, están automatizados y requieren una intervención humana mínima, sin que puedan prestarse sin tecnología.</p>	a) Se considera que existe EP si hay PDS que realice total o parcialmente las actividades de negocio.
	b) Se considera que existe PDS en un período impositivo si la actividad total o parcialmente se llevó a cabo por una interfaz digital y cumple una o varias de las siguientes condiciones: <p>a. La proporción de ingresos totales obtenidos en el período son superiores a 7.000.000EUR;</p> <p>b. El número de usuarios es superior a 100.000;</p> <p>c. Los contratos suscritos por usuarios (empresas) para recibir el servicio son superiores a 3.000 en un período.</p>
	c) Se considera que un usuario está situado en un estado si en el período utiliza un dispositivo dentro del territorio para acceder al servicio.
	d) Con respecto a la celebración de los contratos: <p>a. Se debe considerar si el usuario lo suscribe en el curso de sus actividades;</p> <p>b. Se considera que el usuario está situado dentro del territorio si es residente en el país o tiene un EP.</p>
	e) Para establecer el lugar en donde está situado un usuario se usará la dirección IP u otro método de geolocalización.
	f) La proporción de ingresos totales se determinará en proporción al número de veces que utilicen los dispositivos en ese período impositivo los usuarios.

Fuente: Elaboración propia a partir de “Propuesta de directiva del consejo por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa 2018”⁵⁵.

La propuesta de la Comisión ha sido criticada considerando que los conceptos contenidos en ella dejan abierta la posibilidad de una interpretación muy amplia, ocasionado inseguridad jurídica y la consecuente imposibilidad de una aplicación eficiente.

⁵⁵ Propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa, Comisión Europea, {SWD(2018) 81 final-SWD(2018) 82 final}, 21 de marzo del 2018, 15-18. Recuperado de: https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:3d33c84c-327b-11e8-b5fe-01aa75ed71a1.0023.02/DOC_1&format=PDF

La primera observación se hace en el ámbito objetivo de la norma. Al definirse el concepto de servicio digital se establece que será esencialmente automatizado y que requiere mínima intervención humana; sin embargo, no se define qué se entiende por esto. Diferentes autores plantean que esta definición lleva a interpretar que todo el proceso de creación y prestación del servicio debe ser digital o que solo la prestación es digital. Se apoya la última interpretación pues al “entender que es más coherente con el tenor literal de la cláusula, que utiliza el adjetivo «automatizado» únicamente para referirse al acto de la «prestación» del servicio”⁵⁶.

Por otro lado, se critica también los requisitos como el nivel de ingresos proporcional, ya que se ha establecido la inclusión de cualquier ingreso que perciba, incluso si está fuera de las ventas efectivamente realizadas atentando contra la seguridad jurídica. Sobre el método de cálculo para la obtención proporcional se determina que para la misma se debería tener acceso a la información nacional y mundial de ventas, información que resulta de difícil acceso⁵⁷.

En relación al requisito de número de usuarios, se critica el número mínimo establecido al ser arbitrario, ya que no aplicará justamente para diferentes países y el considerar el IP como herramienta para el cálculo es inseguro, por su alta maleabilidad. Sin embargo, otra opción para el cálculo es usar la aceptación a las condiciones de servicio de la plataforma requisito menos maleable⁵⁸.

Por último, para el cálculo de contratos celebrados B2B, se plantea usar el mismo criterio que el anterior, con la salvedad que para calificar como usuario se contará solamente a sociedades y no personas. Esta salvedad puede verse afectada pues la sociedad “puede no estar en condiciones de asegurar que cumple dichos requisitos durante el transcurso del periodo en el momento en que concluya el contrato con el proveedor de servicios digitales”⁵⁹.

Por otro lado, la Comisión en el artículo 5 ha planteado el método para el cálculo de beneficios atribuibles al EP por PDS:

Tabla No. 3. Reglas de atribución de beneficios a Establecimiento permanente.

Artículo 5.- Beneficios imputables a la presencia digital significativa.
a. Los beneficios imputables a la PDS serán los que la presencia digital debería haber percibido de haber sido una empresa “separada e independiente”.

⁵⁶ Eva Escribano, “El establecimiento permanente basado en la presencia digital significativa: el nuevo umbral propuesto por la Comisión Europea para el gravamen de beneficios de sociedades no residentes”, 716.

⁵⁷ *Id.*, 722-724.

⁵⁸ Ver, Nicole Díaz, “El concepto de presencia digital significativa en las últimas propuestas de la comisión europea”, en *El mercado único en la Unión Europea, balance y perspectivas jurídico-políticas* (Madrid: Dykinson, 2020), 882-884.

⁵⁹ Eva Escribano, “El establecimiento permanente basado en la presencia digital significativa: el nuevo umbral propuesto por la Comisión Europea para el gravamen de beneficios de sociedades no residentes”, 727.

b. La determinación de beneficios se basará en un “análisis funcional”, teniendo en cuenta las actividades significativas desde el punto de vista económico llevadas a cabo por dicha presencia a través de una interfaz digital. Las actividades emprendidas relacionadas con datos o usuarios serán consideradas actividades significativas desde el punto de vista económico de la PDS que asigna los riesgos y la propiedad económica de los activos.
c. Se tendrá en cuenta las actividades que sean relevantes para el desarrollo, mejora, mantenimiento, protección y explotación de los activos intangibles de la empresa.
d. Las actividades relevantes incluyen: <ul style="list-style-type: none"> a. Recogida, almacenamiento, análisis y venta de datos y contenido a nivel de usuario; b. La venta de espacio publicitario en línea; c. La puesta a disposición de contenido de terceros en un mercado digital; d. La prestación de cualquier otro servicio digital no previsto.
e. Los contribuyentes deberán utilizar el “método de distribución del beneficio”, a menos que demuestre que es más adecuado un método alternativo en consonancia con los principios internacionalmente aceptados. Los factores de distribución pueden incluir los gastos incurridos en investigación y desarrollo.

Fuente: Elaboración propia a partir de “Propuesta de directiva del consejo por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa 2018”⁶⁰.

Para atribuirle beneficios al EP por PDS se deben tomar en cuenta dos criterios fundamentales, su concepción como separada e independiente de la compañía a la que pertenece. Como se verá a continuación, en la práctica esto trae dificultades conceptuales y operativas.

Respecto al concepción de estar separada de la compañía a la que pertenece, se entiende que hay dificultades pues el EP es una ficción; y, por lo tanto, carece de personalidad jurídica y le será imposible poseer capital, activos y asumir riesgos, por lo que es necesario crear un mecanismo que permita atribuirle estas facultades como ente separado. Usualmente se usa el concepto de funciones humanas sustantivas, sin embargo, mientras este parámetro es el apropiado para el EP tradicional, “es claro que quedaría condenado al fracaso de ser mantenido en el contexto de la cláusula propuesta de EP-PDS”⁶¹. Y la razón es clara pues en la PDS se exige que las actividades sean automatizadas con intervención humana mínima, por lo que no hay humano al cual atribuirle dichas funciones.

Como consecuencia de lo anterior, la Comisión ha planteado que, en lugar de usar las funciones humanas sustantivas, se tenga en cuenta las actividades significativas desde el punto de vista económico. Estas actividades son aquellas relacionadas con los datos y usuarios, desarrollo,

⁶⁰ Comisión Europea-Propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa, 18-19.

⁶¹ Eva Escribano, “El establecimiento permanente basado en la presencia digital significativa: el nuevo umbral propuesto por la Comisión Europea para el gravamen de beneficios de sociedades no residentes”, 729.

mejora, mantenimiento y cualquier otra prestación de servicio digital los cuales constituirán criterios de atribución especial de beneficios al EP como ente separado⁶².

Resta por analizar cómo se la puede considerar como independiente de la compañía principal, para lo cual la Comisión ha planteado utilizar el método de distribución del beneficio. Este método supone la agregación de todos los beneficios obtenidos a partir de operaciones controladas para después distribuir entre las diferentes empresas vinculadas en función de unos “criterios económicamente válidos” que se aproximen a la distribución de beneficios que partes independientes hubieran previsto y reflejado en un acuerdo, asignándoles así parte del beneficio no rutinario por las actividades digitales⁶³.

En conclusión, la propuesta de la Comisión parece ser más completa que la del GEFED y con justa razón, al ser más actual y desapegarse del concepto tradicional de EP. Sin embargo, si ha de aplicarse en Ecuador, debería adaptarse los criterios con la realidad nacional en lo que respecta a lo cuantitativo y deberá apegarse a lo regulado en el artículo 140.1 del RLRTI.

5. Aplicación del establecimiento permanente por presencia digital significativa en Ecuador.

Una vez que se ha determinado cómo ha sido concebida la PDS y la ficción de EP que constituye, es necesario ver la aplicabilidad que se le puede dar en Ecuador y los beneficios y retos que esta enfrentará. En razón de lo anterior, en esta sección se establecerá la justificación y posibles beneficios de su aplicación (5.1), los problemas y desafíos (5.2) y que la misma se apegue a los principios tributarios internacionales (5.3).

5.1) Beneficios y justificación de su aplicación en el Ecuador

Como se determinó con anterioridad, el tratamiento tributario a estas sociedades es el de no residentes, consecuentemente se les aplica una retención en la fuente del 25% sobre sus ingresos gravados provenientes del Ecuador. El sistema de retención, como se encuentra regulado, trae varios problemas en su aplicación que, a pesar de que en la práctica ocurre la retención, legalmente no debería ya que no está correctamente definido el sujeto que debe practicarla cuando medie pago por tarjeta de crédito y, por lo tanto, no estaría obligado. Adicionalmente, representa el riesgo de incurrir en doble tributación de los ingresos obtenidos en el país.

⁶² Luis Romero y Yohan Campos, “Evolución tradicional del concepto de establecimiento permanente hacia una presencia económica y digital significativa”, 63.

⁶³ Ver, OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017* (Paris: OECD-Publishing, 2017), párr. 2.114-2.151.

Uno de los primeros beneficios que se obtendrá al incluir esta figura es el trato igualitario que recibirán con las sociedades nacionales, pues, al constituirse el EP se les aplicará a las sociedades extranjeras lo previsto en el impuesto a la renta para nacionales⁶⁴. De esta forma se les permite incluir gastos y además verificar la deducibilidad de estos en la conciliación tributaria para determinar su base imponible y gravarles sobre la utilidad y no sobre los ingresos, observando su verdadera capacidad contributiva.

Es importante considerar la idea de establecer beneficios para este tipo de EP. Al no existir consenso internacional y haber fuerte oposición de los países que defienden la residencia, un cambio normativo fiscal agresivo llevado de forma unilateral puede traer múltiples problemas⁶⁵. Se debe evitar cerrar las puertas a estas sociedades que traen un mercado muy beneficioso para el país; por lo que, sería recomendable incluir una serie de beneficios para los contribuyentes que cumplan con los deberes formales, den acceso a información y designen a un representante en el país.

No se puede hablar de una tarifa reducida que atentaría contra los principios de igualdad, equidad y proporcionalidad, sin embargo, se pueden dar beneficios enfocados en la base imponible, permitiendo una deducción adicional, reconociendo crédito tributario o agregando nuevos ingresos exentos vinculados a la actividad. De esta forma se dan incentivos para la cooperación, en el caso que no lo hagan y no cumplan con los deberes formales, se les deberá aplicar lo previsto para no residentes, practicando una retención en la fuente sobre la totalidad de ingresos ya que no habrá otra forma de hacer la recaudación.

Otro de los beneficios es la facilidad de sustentar costos, gastos y crédito tributario de los residentes y EP por los pagos que realicen en la importación de bienes y servicios que brindan estas sociedades. Actualmente se tiene previsto que deberá emitirse una liquidación de compra de bienes y prestación de servicios indicado el valor del servicio digital importado y el Impuesto al Valor Agregado correspondiente⁶⁶.

Emitir esta liquidación no resulta un problema mayor para compañías contratantes, pero sí para el grupo de mayores usuarios o consumidores: las personas naturales. Una persona común no sabe cómo realizar la liquidación ni conoce en la mayoría de las ocasiones el requerimiento que hace la ley de este comprobante; es un tema burocrático y en extremo difícil de cumplir que va en contra del principio de simplicidad tributaria. Al incluir la ficción de EP las sociedades que entren en ella

⁶⁴ Artículo 51, RLRTI, 2010.

⁶⁵ Wei Cui, "The Superiority of the Digital Services Tax over Significant Digital Presence Proposals", *National Tax Journal* 72(4) (2019), 19-24. Recuperado de: <https://ssrn.com/abstract=3427313>

⁶⁶ Artículo 146.1, RLRTI, 2010.

deberán emitir facturas y otros comprobantes, mismos que por sí solos sirven para las personas naturales para sustentar los gastos, costos y crédito tributario a su favor⁶⁷.

Por último, se obtiene mayor control sobre estas sociedades que han permanecido en un área gris del derecho tributario. Con mayor control y acceso a información se podrá disminuir el riesgo de una doble tributación a los ingresos que perciben ya que muchos países consideran que, la existencia de un EP justifica que los ingresos sean gravados en la fuente y se aplicarán métodos unilaterales de deducción, exención o crédito a su favor. Igualmente se espera reducir el riesgo de una doble no tributación, pues al tener acceso a información se podrá controlar la aplicación de los beneficios de convenios para evitar la doble imposición que actualmente tienen un umbral máximo de 50 fracciones básicas desgravadas⁶⁸. Además, se evitará la manipulación y erosión de la base imponible.

En razón de lo anterior, la justificación de aplicar esta figura no solo viene de los beneficios que trae, si no de una interpretación de las teorías de imposición en el país de la fuente y del beneficio creado, en aprovechamiento de la infraestructura general, técnica, tecnológica, de mercado, jurídica y de servicios del Estado que permite una monetización de beneficios económicos dentro de este modelo⁶⁹.

La ampliación del concepto de EP por uno que incluya la PDS o similar ya ha sido adoptada en diferentes países y es lógico que su aceptación general es solo cuestión de tiempo. Israel desde 2016 reconoce la presencia económica significativa⁷⁰ para gravar a empresas digitales. Igualmente, India en 2018 estableció una figura en similares términos y prevé su plena aplicación a partir de 2022⁷¹.

5.2) Desafíos, problemas operativos y efectos negativos en los consumidores e industria

A pesar de los beneficios que puede traer la inclusión de esta ficción de EP en la legislación ecuatoriana, hay varios desafíos y problemas que obstaculizan su aplicación, las obligaciones que se generan para estas sociedades es uno de los más grandes. En la normativa actual, al ser tratados como

⁶⁷ Artículo 9 y 10, Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Documentos Complementarios, R.O.247 de 30 de julio de 2010, última vez reformado el 4 de agosto de 2020.

⁶⁸ Resolución NAC-DGERCGC18-00000433, SRI [Por medio del cual se regula los montos y requisitos para beneficios para evitar doble imposición], RO.396 de 28 de diciembre de 2018, última vez reformado en RO.430 de 18 febrero de 2019.

⁶⁹ Ver, Peter Hongler y Pasquale Pistone, “Blueprints for a new PE nexus to tax business income in the era of digital economy”, *IBDF* (2015), 10-22. Recuperado de: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2586196

⁷⁰ Ver, Ministry of Finance Israel Tax Authority, *The Israeli Tax Authority published guidelines regarding taxation of foreign corporation activity in Israel via Internet*, párr. 1-5. Recuperado de: https://taxes.gov.il/English/About/SpokesmanAnnouncements/Pages/Ann_11042016.aspx

⁷¹ Ver, The Finance Bill, 2020, Bill No. 26 of 2020, 8-12. Recuperado de: https://www.indiabudget.gov.in/doc/Finance_Bill.pdf

no residentes, no tienen obligación de obtener el Registro Único de Contribuyentes para acreditarles las rentas, ni tienen que presentar declaraciones, anexos o emitir facturas u otros comprobantes. Tampoco deben tener un representante y no están obligadas a llevar contabilidad. Todo esto cambia al obtener la calidad de EP ya que es su obligación cumplir con todos estos deberes formales para poder operar en el Ecuador⁷². Lo anterior sólo significa mayor burocracia, gasto e impedimentos que convertirán al país en uno menos atractivo al mismo tiempo que nada asegura que cumplirán con estos deberes.

Uno de los problemas más preocupantes es el efecto que tiene el cobro de impuestos a este tipo de compañías, la inversión en el país y desarrollo del mercado se verán afectados. Se ha determinado una relación negativa entre la tarifa del impuesto y la inversión en donde, hipotéticamente, un incremento del 10% en la tarifa está asociado con un decremento de 2% en la inversión en proporción al PIB⁷³. Otro estudio reconoció un efecto contrario en donde la reducción de la tarifa no tuvo efecto alguno en la inversión ni en el empleo⁷⁴. Independientemente de los resultados de ambos estudios, es previsible el efecto negativo que tendrá un cobro excesivo de impuestos en la industria, de ahí la justificación de implementar beneficios para este tipo de sociedades.

El método que se usará para el cálculo de los beneficios atribuibles al EP tanto en la OCDE como la Comisión Europea es el de distribución de beneficios. Para aplicar este método en el país, se necesitará regular que representaría un beneficio atribuible al EP y tener acceso a información sobre las ganancias y gastos a nivel global, al igual que la participación de usuarios y otros para poder atribuirse los gastos proporcionales a su actividad en el Ecuador.

Sin duda alguna la posibilidad de apertura por parte de la sociedad parece mínima por lo que adicionalmente, se necesitarán auditorías multilaterales entre países con el objetivo de tener un mayor control para evitar que las compañías dupliquen costos y manipulen la base imponible⁷⁵. Situación que parece factible con la adhesión en 2019 de Ecuador a la Convención sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal.

⁷² César Montaña, Romeo Carpio y Pablo Villegas, “El establecimiento permanente”, 222.

⁷³ Ver, Enrique Seira, Emilio Pineda y Alejandro Rasteletti, “Retos para el cobro del impuesto sobre la renta en la economía digital”, 25-26.

⁷⁴ Ver, Danny Yagan, “Capital Tax Reform and the Real Economy: The Effects of the 2003 Dividend Tax Cut,” *American Economic Review-105* (2015), 3531-3563. Recuperado de: <https://eml.berkeley.edu/~yagan/DividendTax.pdf>

⁷⁵ Enrique Seira, Emilio Pineda y Alejandro Rasteletti, “Retos para el cobro del impuesto sobre la renta en la economía digital”, 20-21.

Un desafío adicional se encuentra en la definición de EP que consta en los tratados internacionales firmados y ratificados por Ecuador como el de la Comunidad Andina. Si bien dichos tratados están por encima de la ley, se debe buscar reconceptualizar e introducir un protocolo para incluir el EP por PDS, situación poco probable al no existir incentivos para aceptar dicho cambio; y, por lo tanto, la negociación tardará hasta que la figura gane mayor aceptación internacionalmente.

5.3) El establecimiento permanente por presencia digital significativa de acuerdo a los principios tributarios internacionales

Es importante determinar si la figura de EP por PDS está apegada a los principios tributarios cuyo objetivo es asegurar coherencia y objetividad al momento de que una o varias jurisdicciones regulen temas de interés internacional, tal como lo es la tributación de estas sociedades. Los principios propuestos en la Conferencia de Ottawa de 1998 y reunidos por la OCDE son: neutralidad, eficiencia, certeza-simplicidad, flexibilidad-sostenibilidad y proporcionalidad⁷⁶.

En cuanto a la neutralidad, esta se ocupa de asegurar que todos los contribuyentes que se encuentren “en situaciones análogas y realicen transacciones similares deberán estar sujetos a una imposición similar o al menos equivalente para evitar que se produzcan distorsiones en el mercado”⁷⁷. Incluir la ficción de EP por PDS busca cumplir con este propósito, ya que se estará viendo la realidad social y económica de este tipo de sociedades y recibirán el trato igualitario con las demás en cuanto a derechos y obligaciones. Solo al momento de asimilarlas con un EP, se llegará a una verdadera neutralidad y se evitará que perciban ventajas tributarias al tener ahora un criterio aceptado internacionalmente para tributar en la fuente.

El segundo principio, el de eficiencia, sirve para determinar si la ventaja de utilizar esta figura dentro del Ecuador es superior o no a los costos que ha de incurrir la administración tributaria en su aplicación. Para calcular esto hay que tener en claro el contexto en la que entra a actuar la figura; y justamente el marco de referencia serán las normas actuales que bien se puede decir que resultan ineficientes al haber pasado a un segundo plano por el avance tecnológico y su falta de actualización.

Es importante precisar que no se puede calcular la eficiencia hasta que se aplique la figura y ver los resultados que arrojaría referentes a recaudación y costos. Lo que sí se puede afirmar es que los ingresos provenientes de estas actividades representan una fuente importante de ingresos que seguirá creciendo, tal como ocurrió durante la pandemia del COVID-19. Por otro lado, el sistema de

⁷⁶ OECD, *Implementation of the Ottawa Taxation Framework Conditions* (Paris: OCDE, 2003), 12. Recuperado de: <https://www.oecd.org/tax/administration/20499630.pdf>

⁷⁷ Ignacio Cruz y Guillermo Sánchez-Archidona, “Economía digital, establecimiento permanente y presencia digital significativa: tras las conclusiones del informe del GEFED”, 23.

retención como está actualmente regulado en el Ecuador, y de manera general, si bien resulta ser la solución más eficiente al no requerir mayor gasto por parte de la administración tributaria, no logra verificar la recaudación; incurre en el riesgo de violar la neutralidad fiscal; y da pie a muchos otros problemas detallados en relación al B2B y B2C⁷⁸.

Como tercer principio, el de certeza-simplicidad, se lo debe analizar en razón de los contribuyentes, ya que los mismos deben poder conocer fácilmente cuál es el objeto de la norma y prever las consecuencias tributarias que se derivan de sus diferentes transacciones. El agregar la ficción de EP por PDS sin duda traerá certeza a estas sociedades que hasta hace poco tenían regulación mínima en el Ecuador. Se espera que la figura se adapte a los avances tecnológicos siempre y cuando el legislador establezca con precisión los parámetros que califiquen al EP por PDS, pues si no lo hace, es previsible que no exista certeza.

Por último, se debe analizar la figura frente a los principios de flexibilidad-sostenibilidad y proporcionalidad. En cuanto al primero, la figura tiene que ser suficientemente flexible y sostenible en el tiempo para afrontar no solo los problemas actuales de tributación si no los futuros adaptándose a los cambios tecnológicos que pueden volver a la figura obsoleta. Para esto el legislador ecuatoriano deberá adoptar parámetros precisos y suficientemente abiertos que permitan a la figura adaptarse teniendo siempre en cuenta su razón de ser, crear un nexo cuando no exista una presencia física, pero sí una fuerte presencia económica y digital.

En cuanto a la proporcionalidad se deberá determinar si la solución de crear esta ficción de EP es proporcional a los problemas y desafíos que pretende solucionar y las repercusiones que pueden ocurrir con su inclusión. En razón de lo anterior, el incluir el concepto de EP para que tome en cuenta la PDS es una medida proporcional en tanto y en cuanto el objetivo que pretende alcanzar es el de gravar las rentas en donde se genera el valor. Incluso esta figura puede resultar mucho más proporcional en un futuro cercano, pues parece ser que se planea llegar a un consenso sobre su inclusión y legitimidad ya que existen países que han incluido figuras similares y otros que buscan su inclusión en los próximos años.

6. Conclusiones

Se ha llevado a cabo un análisis de las diferentes propuestas internacionales que buscan enfrentar los problemas de tributación de sociedades no residentes que se originan del avance

⁷⁸ Ver, Yariv Brauner y Andrés Baez, *Withholding Taxes in the Service of BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy* (IBDF, 2015), 12-24. Recuperado de: <https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/WithholdingTaxesintheServiceofBEPSAction1-whitepaper.pdf>

tecnológico y el comercio electrónico. Igualmente, se ha establecido los beneficios y perjuicios de su aplicación.

Dentro de los hallazgos más importantes, se llegó a determinar que, si bien no existe un consenso, últimamente hay especial interés en desarrollar ideas innovadoras que den solución al problema como la noción de PDS y su ficción de EP. Las propuestas del GEFED y la Comisión Europea, a pesar de ser criticables, son una guía importante para la aplicación de estas ideas y ayudan a buscar una forma de implementarla en diferentes países por ser de las soluciones más apegadas a los principios tributarios internacionales.

Además, se realizó una crítica al actual sistema de retención en la fuente aplicado en Ecuador en donde se demostró que, a pesar de ser el que ocasiona menos costos a la administración tributaria, su aplicación trae inequidad tributaria tanto para contribuyentes como para los estados. Se demostró que el Ecuador no es la excepción ya que dicho sistema se encuentra mal regulado, no cumple con su propósito y es perjudicial antes que beneficioso para los contribuyentes.

Desde una perspectiva objetiva, este trabajo se ha encaminado en confirmar la hipótesis planteada, misma que se llegó a verificar. Lo anterior se fundamenta en la sección de desarrollo en donde se destacó los problemas actuales y reales que trae el sistema de retención en la fuente y su incorrecta regulación. De la misma manera, se fundamenta en cuanto a los beneficios que trae aplicar la figura propuesta, de EP por PDS, los cuales son mayores que los posibles perjuicios o dificultades que pueden afrontar los contribuyentes que entren en la figura. Se determinó que se encuentra apegada a los principios tributarios internacionales y que esta ya está siendo aplicada en diferentes países por su aptitud para solucionar el problema de tributación de sociedades digitales.

A lo largo de la investigación y desarrollo de este trabajo, se encontraron obstáculos y nuevos temas que poco han sido tratados. Lo anterior ha ocurrido principalmente por la corta extensión permitida para el desarrollo de ideas y la tenue relación de estos temas con la hipótesis principal.

Uno de estos temas que sería interesante ver su desarrollo en un trabajo futuro, se relaciona con las diferentes formas de cálculo de los beneficios del EP por PDS. Ambas propuestas plantean el método de distribución del beneficio dejando claro que, si el contribuyente encuentra otro método más apropiado, se podrá aplicar este. Otro tema es la propuesta reciente de la OCDE de 2019 en donde se incluyen intangibles de marketing y participación del usuario, a través de *data as labor*, como elemento que apoya una nueva ficción de EP por PDS. Estos temas se pueden ver como una limitación en la profundidad de investigación de este trabajo.

Como obstáculos, la falta de desarrollo en Latinoamérica en entorno a esta figura y la histórica oposición por cambios radicales a la figura del EP han sido determinantes al curso que ha tomado la investigación. Estos obstáculos se han superado utilizando doctrina internacional y argumentando en contra de la oposición explicando los riesgos del sistema de retención, la anacronía de la figura actual de EP y la justificación de modificarla por el aprovechamiento económico, digital y del marco jurídico que tienen estas sociedades de un país.

Como resultado de este trabajo investigativo, adicionalmente a las recomendaciones contenidas en el texto, se le recomienda a la administración tributaria y al órgano legislativo, para una futura aplicación de esta figura en el país:

- Identificar mediante el catastro de prestadores de servicios digitales los posibles contribuyentes que, por su volumen de usuarios y ventas, puedan generar EP por PDS de acuerdo a las propuestas analizadas.
- Utilizar las propuestas del GEFED y la Comisión Europea como guía para identificar los parámetros de PDS aplicable y adaptables a la reciente definición de servicios digitales contenida en el RLRTI.
- Llevar a cabo un estudio del mercado y de los contribuyentes anteriormente identificados para establecer la cantidad de ingresos y usuarios necesarios para establecer de esta forma los parámetros de PDS.
- Generar un consenso de señalamiento de la base imponible por los “servicios digitales” sobre la que se aplicará la tarifa de impuesto a la renta.