

UNIVERSIDAD SAN FRANCISCO DE QUITO USFQ

Colegio de Jurisprudencia

**Tributación de la economía digital: Análisis de las propuestas
de la OCDE, ONU y Ecuador**

**Alejandro Better Corral
Jurisprudencia**

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

Quito, 24 de noviembre de 2023

© 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: Alejandro Better Corral

Código: 00205622

Cédula de identidad: 1718565011

Lugar y Fecha: Quito, 24 de noviembre de 2023

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 descritas por Barbour et al. (2017) Discussion document on best practice for issues around theses publishing, disponible en

UNPUBLISHED DOCUMENT

Note: The following capstone Project is available through Universidad San Francisco de Quito USFQ institutional repository. 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

TRIBUTACIÓN DE LA ECONOMÍA DIGITAL: ANÁLISIS DE LAS PROPUESTAS DE LA OCDE, ONU Y ECUADOR¹

TAXATION OF THE DIGITAL ECONOMY: ANALYSIS OF THE OECD, UN, AND ECUADOR PROPOSALS.

Alejandro Better Corral²
bettercorral@gmail.com

RESUMEN

La economía digital cobra cada día mayor importancia en la economía de todos los países del mundo. Sin embargo, hasta el día de hoy, no existe una manera globalmente aceptada de tributar dichos ingresos. Para abordar este desafío, existen dos grandes propuestas en el mundo: el Pilar I de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) y el artículo 12b en el tratado de las Naciones Unidas. Este estudio revisará ambas propuestas de manera comparada, las acciones tomadas por países de la región y el novedoso impuesto a los operadores de pronósticos deportivos. En ese sentido, se encontró que al Ecuador no le conviene aplicar ninguna de las propuestas internacionales, pero más bien reformar el régimen tributario interno para incluir el concepto de presencia económica significativa y, de esta manera, acercarse a una tributación efectiva a los prestadores de servicios en la economía digital.

PALABRAS CLAVE

Economía digital, Pilar I de la OCDE, Artículo 12b de las Naciones Unidas.

ABSTRACT

The digital economy is becoming increasingly important in the economies of countries around the world. However, to date, there is no globally accepted way to tax such income. To address this challenge, there are two major proposals in the world: Pillar I of the Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) and Article 12b in the United Nations treaty. This study will review both proposals in a comparative manner, actions taken by countries in the region and the new tax on sports betting operators. In that sense, it was found that Ecuador should not apply any of the international proposals, but rather reform the domestic tax regime to include the concept of significant economic presence and, in this way, get closer to an effective taxation of service providers in the digital economy.

KEYWORDS

Digital economy, OECD Pillar I, United Nations Article 12b.

¹ Trabajo de titulación presentado como requisito para la obtención del título de Abogado. Colegio de Jurisprudencia de la Universidad San Francisco de Quito. Dirigido por Carlos Coronel Endara.

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 con lo dispuesto en el Art. 144 de la Ley Orgánica de Educación Superior

Fecha de lectura: 24 de noviembre de 2023

Fecha de publicación: 24 de noviembre de 2023

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN.- 2. MARCO TEÓRICO.- 3. ESTADO DEL ARTE.- 4. MARCO NORMATIVO.- 5. REASIGNACIÓN DE LOS DERECHOS DE LA POTESTAD TRIBUTARIA.- 6. PROPUESTA DE LA ONU EN LA INCLUSIÓN DEL ARTÍCULO 12B.- 7. SOLUCIONES DOMÉSTICAS APLICADAS EN LATINOAMÉRICA.- 8. SITUACIÓN DEL ECUADOR.- 9. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.

1. Introducción

En el ámbito del Derecho Tributario, la contemporaneidad plantea retos y cuestionamientos sin precedentes. Los mercados económicos, la prestación de bienes o servicios y la manera de llevar a cabo negocios están en constante cambio. Entonces, es de máxima importancia, que el Derecho Tributario se mantenga a la vanguardia. En este sentido, se torna imposible negar la, cada vez mayor, importancia que tiene el mundo digital en la economía. A inicios de la década de 1990, nació el comercio electrónico (compra venta de bienes por internet), y, en la década del 2000, con la aparición de las redes sociales se consolidó también la venta de servicios. Esto generó que tomen una mayor fuerza los intangibles (ej. algoritmos) creando lo que ahora conocemos como la economía digital, la cual que alcanzó su punto máximo con la pandemia de COVID-19 en el año 2020.

La rápida expansión de la economía digital ha desencadenado una serie de interrogantes cruciales sobre cómo adaptar las estructuras tributarias a un entorno caracterizado por la virtualidad, automatización, la conexión directa vendedor-usuario y la internalización de las operaciones comerciales. En este contexto, la tributación de la economía digital emerge como un desafío imperativo para las autoridades fiscales, así como un pilar estratégico para el mantenimiento del equilibrio financiero y la sostenibilidad de los sistemas tributarios. La importancia de esta temática radica no solo en su complejidad intrínseca, sino también en su capacidad para modelar el rumbo económico y financiero de las naciones en una era caracterizada por la presencia digital.

En la actualidad, la economía digital no solo representa un segmento distintivo del mercado, sino que se ha integrado de manera ineludible en prácticamente todos los sectores económicos. Desde transacciones comerciales electrónicas hasta la utilización de plataformas digitales para la prestación de servicios, la digitalización ha cambiado la esencia misma de las interacciones comerciales. La tributación de este fenómeno presenta

una importancia crucial, ya que los ingresos generados a través de estas transacciones constituyen una potencial fuente para la recaudación fiscal. El Ecuador, a diferencia de otras legislaciones, ha dado pasos menores con la implementación de algún tipo de estrategia para poder tributar los ingresos, especialmente directos, generados por la economía digital. Esto implica que los mercados digitales formales de las jurisdicciones no operen en las mismas condiciones competitivas que el resto de los mercados, afectando en múltiples sentidos a sus competidores no digitales.

Este trabajo de titulación se sumerge en las particularidades de esta temática, buscando aportar un análisis pormenorizado de las complejidades inherentes a la tributación de la economía digital, y específicamente, examinando las propuestas formuladas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) y las Naciones Unidas (ONU). Mantenerse a la vanguardia en materia de tributación digital no es solo una cuestión de adaptación a las tendencias actuales, sino también una estrategia proactiva para garantizar la competitividad y la atracción de inversiones. La capacidad de un país para diseñar e implementar un marco tributario que capture de manera efectiva las complejidades de la economía digital no solo fortalece su posición en el escenario internacional, sino que también contribuye a la creación de un entorno propicio para el desarrollo sostenible y la prosperidad económica.

Mediante un análisis investigativo, doctrinario, normativo y comparado, este estudio se propone explorar la eficacia y pertinencia de las directrices propuestas por la OCDE y la ONU en el contexto ecuatoriano. A medida que la realidad tributaria se moldea para abordar las peculiaridades de la era digital, este trabajo aspira a explicar las complejidades normativas y proponer perspectivas clarificadoras que no solo comprendan los desafíos inherentes a la tributación de la economía digital, sino que también proporcionen un marco conceptual y práctico para su implementación en el contexto jurídico ecuatoriano.

2. Marco Teórico

La presión fiscal de un país se mide a en función de la carga impositiva de cada jurisdicción, es decir, la totalidad de cargas impositivas que una persona, sea natural o jurídica, deba soportar a efectos de aportar a las arcas fiscales. Toda decisión en materia impositiva generará consecuencias económicas y fiscales, sean positivas o negativas. Debido a esto, el ejecutivo debe considerar todo tipo de variables al momento de proponer

reformas que conlleven la existencia de un tributo y con ello sus elementos (base imponible, el sujeto obligado y la tarifa)³.

Es importante mencionar que no existe un modelo impositivo óptimo, pero este dependerá de la política fiscal que adopte una jurisdicción y sus condiciones, en función de sus situación económicas, culturales, históricas y sociopolíticas. Es decir, los impuestos deben siempre buscar estabilidad y evolución en función de los cambios en el mercado y en los activos productivos.

En este sentido, existen algunos principios rectores que deben seguir la política fiscal, como la eficiencia, simplicidad administrativa, suficiencia recaudatoria y equidad (vertical en materia tributaria). Un sistema tributario debe gravar de igual manera a quienes se encuentran en las mismas condiciones, mientras que el sistema será equitativo cuando las personas o sociedades que pueden soportar una carga mayor pagan un mayor impuesto⁴.

Una problemática a la cual se enfrenta el Derecho Tributario en la actualidad es la erosión de la base imponible. Este fenómeno tiene varias causas la planificación fiscal agresiva que realizan las grandes multinacionales, para ser residentes fiscales de jurisdicciones con menores cargas impositivas, el desarrollo de la tecnología y la falta de legislación que se encuentre acorde a la evolución con la que el mundo y la economía se desarrollan.

[U]n nuevo término ha adquirido notoriedad en el contexto tributario internacional, y es lo que conocemos actualmente como la erosión de las bases imponibles, producto, por un lado, de la globalización económica y, por otro, de las sofisticadas estrategias de planificación fiscal (agresiva) articuladas por determinadas empresas y grupos multinacionales cuyo objetivo principal consiste en minorar la tributación en la jurisdicción de la fuente y trasladar los beneficios a territorios de nula o baja tributación⁵.

El fenómeno de la insuficiencia recaudatoria se ha visto en varios mercados y sectores productivos, siendo uno de ellos, la economía digital.

La economía digital, conforme lo define la Comisión Económica para América Latina y el Caribe de las Naciones Unidas es

³ Sistemas Tributarios y Reformas Tributarias. Algunas Ideas del Tema (i), Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, <https://ciat.org/sistemas-tributarios-y-reformas-tributarias-algunas-ideas-del-tema-parte-1/>, (último acceso: 21/09/2023)

⁴ Luis Bryan Cevallos Granja, “Análisis del Efecto del Impuesto a la Salida de Divisas en el Ecuador 2008 - 2014: ¿Impuesto Regulador o Recaudador?” (Dis. Pontificia Universidad Católica del Ecuador, 2016) 18.

⁵ Guillermo Sánchez-Archidona Hidalgo, “La delimitación conceptual de la erosión de las bases imponibles: un problema internacional”, *Nueva Fiscalidad* (2017), 140.

La infraestructura de telecomunicaciones, las industrias TIC (software, hardware y servicios TIC) y la red de actividades económicas y sociales facilitadas por Internet, la computación en la nube y las redes móviles, las sociales y de sensores remotos⁶.

Es decir, toda actividad económica que se centre o desarrolle mediante el internet (servicios automatizados), es considerada parte de este mercado. A pesar de encontrar definiciones que logran encasillar a las actividades digitales que entran dentro de este concepto, es imposible delimitarlo completamente. Por este motivo, se entenderá a economía digital como toda actividad económica que centre su modelo alrededor de los bienes y servicios digitales.

3. Estado del Arte

La tributación a la economía digital presenta serias complicaciones y retos para un régimen fiscal de cualquier jurisdicción. En este sentido, las principales tendencias y principios de tributación internacional han quedado cortos para regular la operatividad de las empresas multinacionales de economía digital, que desarrollan su actividad en múltiples países, pero son únicamente residentes fiscales de una jurisdicción. Estas compañías tienen actividad económica y generan renta en toda jurisdicción en la que tengan usuarios de sus plataformas (jurisdicción de mercado). Sin embargo, al no estar físicamente en dichos países debido a que los servicios son automatizados, no constituyen sujetos pasivos de impuestos bajo la legislación vigente, siendo ahí donde debería trabajarse en reformas que recojan conceptos como el establecimiento permanente digital y la presencia económica significativa. Debido a esto, la tributación de la economía digital presenta dos grandes desafíos: la erosión de la base imponible que básicamente viene siendo tratada en las acciones del *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS) por sus siglas en inglés y, la aplicación de impuestos directos y/o indirectos dentro de cada jurisdicción sea a través de adherirse a tratados internacionales (Marco Inclusivo) o con reformas de orden unilateral⁷.

Primero, la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios se refiere a la migración de una compañía de una jurisdicción a otra, para aprovechar de un menor régimen impositivo. Este concepto ha sido tratado en extenso en la Acción 1 del Pilar 2 del BEPS por parte de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico,

⁶ Mario Castillo, *Economía digital para el cambio estructural y la igualdad*, (Santiago de Chile: Naciones Unidas, 2013), 7.

⁷ Jaime Pazmiño Jara, "Impuesto a la Renta en la Economía Digital. ¿Cuál es la situación del Ecuador?", *Iuris Dictio falta el número* (2020), 1.

OCDE, que es un organismo internacional conformado por 38 países miembros⁸. Es esta organización la que propuso el Impuesto Mínimo Global (impuesto GLOBE) y el Pilar I, relacionado con la búsqueda de gravar a las grandes empresas del mundo de la tecnología en los lugares donde opera y que no mantiene una residencia física. Este trabajo, debido a la extensión de la Acción 1 de BEPS, se enfocará únicamente en el Pilar I, el cual propone que las empresas multinacionales (EMN), paguen un impuesto, el cual será reasignado a los países en las cuales dichas EMN tengan actividad económica significativa (concepto que será analizado detalladamente más adelante). Así mismo, el impuesto toma en consideración a los ingresos provenientes de los consumidores que se encuentran en la jurisdicción de mercado.

El Primer Pilar busca garantizar una distribución más justa de los beneficios y los derechos de imposición entre los países con respecto a las EMN más grandes, que son las principales ganadoras de la globalización. La seguridad jurídica en materia tributaria es un aspecto clave de las nuevas normas (...) El acuerdo de reasignación de beneficios en el marco del Primer Pilar incluye la supresión y paralización de los impuestos sobre los servicios digitales (ISD) y otras medidas similares relevantes, poniendo fin a las tensiones comerciales derivadas de la inestabilidad del sistema fiscal internacional⁹.

Para tener una idea, bajo el esquema del Pilar 1 las grandes jurisdicciones con un gran número de usuarios serán las mayormente beneficiadas pues un todo proveniente del aporte de las grande multinacionales de la tecnología deberá ser distribuido en el mundo. Por ejemplo, con el Pilar 1, se espera que este recaude más de 125.000,00 millones de dólares de los Estados Unidos de América¹⁰.

Paralelamente, como otra alternativa al Pilar 1 de la OCDE, la Organización de las Naciones Unidas, ONU, que propone un modelo distinto en naturaleza para reducir los desafíos fiscales que presenta la recaudación fiscal de la economía digital. La Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo es un modelo de trata bilateral, que busca evitar la doble tributación entre jurisdicciones bajo un esquema distinto de la OCDE esto es dando prioridad al país de la fuente a fin de beneficiar a los países en vías de desarrollo. En el 2021, el Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de

⁸ Canadá, Estados Unidos, Reino Unido, Dinamarca, Islandia, Noruega, Turquía, España, Portugal, Francia, Irlanda, Bélgica, Alemania, Grecia, Suecia, Suiza, Austria, Países Bajos, Luxemburgo, Italia, Japón, Finlandia, Australia, Nueva Zelanda, México, República Checa, Hungría, Polonia, Corea del Sur, Eslovaquia, Chile, Eslovenia, Israel, Estonia, Letonia, Lituania, Colombia y Costa Rica.

⁹ Organización de Cooperación y el Desarrollo Económico, “Proyecto sobre Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios (BEPS) de la OCDE y el G20. Enfoque de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía” *OCDE* (2020), 4.

¹⁰ *Ibid*, 5.

Tributación de las Naciones Unidas, con el fin de gravar la operación de la economía digital, propuso el Artículo 12b del Modelo de Convenio. Mediante este artículo, los ingresos generados en una jurisdicción, por una EMN residente de otro país, pueden ser gravados en una o ambas jurisdicciones bajo un esquema más simple que el Pilar 1 de la OCDE. Con esto, se da primacía al modelo de operación bajo retención en la fuente (puede ser bruta o neta) que resulta ser similar a los países latinoamericanos. Rajat Bansal, miembro del Comité de Expertos, lo define de esta manera:

[1]a nueva disposición cuenta con dos opciones para la tributación: en primer lugar, reteniendo el impuesto al momento de cada pago y, en segundo lugar, mediante el ingreso anual neto de la entidad extranjera computado con base en los ingresos derivados a nivel local de la jurisdicción del mercado y las ganancias globales del grupo de empresas multinacionales (MNE). El contribuyente puede elegir la opción que más le convenga¹¹.

Es evidente que las dos propuestas que persiguen el mismo objetivo, esto es recaudar de la actividad de las empresas digitales, son por naturaleza distintas, siendo la propuesta de la ONU bastante más simple, pero en general ambas complejas de concretarse. Ecuador, dentro de lo que su marco constitucional y legal, debe evaluar la conveniencia de una u otra propuesta a efectos de adoptar la que más le convenga o inclusive no adoptarlas, sin embargo sin perder de vista la necesidad de regular una realidad latente con un potencial recaudatorio. No está por demás mencionar que el país también debe analizar la adopción de una medida doméstica es decir crear internamente un impuesto digital, existiendo ya el primero esbozo en la norma con la creación del impuesto único a las casas de apuestas deportivas que en su mayoría son entidades no residentes fiscales sin embargo operan en el Ecuador.

4. Marco Normativo

La Constitución de la República del Ecuador, norma suprema del ordenamiento jurídico ecuatoriano, en su artículo 300 dispone los principios por los cuales el régimen tributario deberá regirse¹². Entre ellos, se encuentran los principios de eficiencia, equidad y suficiencia recaudatoria. Además, el artículo subsiguiente, aclara que únicamente por

¹¹ Rajat Bansal, “Artículo 12B: una solución del tratado tributario del Comité sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación de la ONU para la tributación de ingresos digitales” *SouthCentre* (2021), 3.

¹² Artículo 300, Constitución de la República del Ecuador, R.O. 449, 20 de octubre de 2008, reformada por última vez el 25 de enero de 2021.

iniciativa de la Función Ejecutiva y, mediante Ley, se podrá “establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos”¹³.

El Código Tributario, en su artículo sexto, aclara cuáles son los fines de los impuestos, siendo estos un medio de recaudación, además de un importante factor en la política económica del país, para poder estimular la inversión en el Ecuador.¹⁴ Además, esta norma define conceptos claves como el hecho generador, su delimitación, sujeto pasivo y el domicilio tributario¹⁵.

Por otro lado, el Código de Comercio, en su artículo 74, define al comercio electrónico, aclarando que este consiste en toda transacción de bienes y servicios realizada, total o parcialmente, a través de medios electrónicos o sistemas de información¹⁶. Es decir, por criterio de especialidad, esta será la definición utilizada para comercio electrónico.

La Ley del Régimen Tributario Interno, norma rectora del derecho tributario junto al Código Tributario, aclara cuál es el hecho generador y sujeto pasivo de varios impuestos. El artículo segundo describe al concepto de renta, como todo ingreso obtenido de fuente ecuatoriana o por personas domiciliadas en el país, pero con ingresos originados en el extranjero¹⁷. Además, en el artículo 4.2, se definen los criterios para determinar si una sociedad es residente fiscal en el Ecuador.¹⁸ Por otro lado, el artículo 61 dispone cuál es el hecho generador, base imponible y sujeto pasivo del impuesto al valor agregado, IVA, aclarando que los servicios digitales también gravaran este impuesto¹⁹.

El Reglamento a la Ley del Régimen Tributario Interno, en su artículo 141, otorga una lista ejemplificativa de servicios digitales, aclarando que los mismos serán parte de los servicios gravados con IVA²⁰. De hecho, el mismo artículo dispone que el Servicio de Rentas Internas, SRI, podrá decidir qué servicios digitales gravaran IVA, mediante resolución de carácter general.

¹³ Artículo 301, Constitución de la República del Ecuador, 2008.

¹⁴ Artículo 6, Código Tributario, R.O. Suplemento 38, 14 de junio de 2005, reformado por última vez el 20 de junio de 2023.

¹⁵ Código Tributario, 2005.

¹⁶ Artículo 74, Código de Comercio, R.O. Suplemento 497, 29 de mayo de 2017, reformado por último vez el 07 de febrero de 2023.

¹⁷ Artículo 2, Ley del Régimen Tributario Interno, R.O. Suplemento 463, 17 de octubre de 2004, reformado por última vez el 20 de junio de 2023.

¹⁸ Artículo 4.2, Ley del Régimen Tributario Interno, 2004.

¹⁹ Artículo 61, Ley del Régimen Tributario Interno, 2004.

²⁰ Artículo 140.1, Reglamento a la Ley del Régimen Tributario Interno, R.O. Suplemento 209, 08 de junio de 2010, reformado por última vez el 21 de septiembre de 2023.

La Resolución Nro. NAC-DGERCGC20-00000055, Normas para el pago del IVA en la importación de servicios digitales, emitida en el 2020 por el SRI, establece el proceso de registro y pago de IVA para las empresas prestadoras de servicios digitales, no residentes fiscales en el Ecuador, que actúen como agentes de percepción de dicho impuesto²¹. Es importante aclarar que únicamente las empresas prestadoras de servicios digitales, registradas en el Ecuador, fungirán como agentes de percepción del IVA.

5. Reasignación de los derechos de la potestad tributaria

La OCDE, en el 2014, emitió su primer informe respecto al Plan BEPS, un plan elaborado en conjunto con el Grupo de Trabajo sobre Desarrollo del G-20. Dicho informe, a pesar de haber generado muchas dudas, fue el primer paso tomado por esta organización para proponer posibles soluciones a la reasignación de imposición a los estados de la fuente (jurisdicción de mercado)²². Sin embargo, no fue hasta 2015 que se emitió el primer documento que contiene las 15 acciones propuestas por la organización. Bajo ningún concepto estas acciones pueden ser entendidas como un cambio de la posición tradicional de otorgar primacía de potestad tributaria al estado de residencia, sino de modulación de conductas de las grandes empresas multinacionales tendientes a mejorar la recaudación fiscal.

Las áreas prioritarias dentro del proyecto BEPS para los países en desarrollo incluyen la limitación de la erosión de la base tributaria a través de la deducción de intereses y otras cargas financieras (Acción 4 Plan de Acción BEPS), la prevención del abuso de los tratados fiscales y las medidas para evitar la elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente (acciones 6 y 7), los precios de transferencia, en particular los pagos que erosionan la base imponible (Acciones 8, 9 y 10), y la documentación sobre precios de transferencia y e informes país por país (Acción 13)²³.

Como se puede ver, las acciones de la OCDE proponen varios métodos para reducir la erosión de la base imponible y transferencia de beneficios²⁴. En el 2016, la OCDE instauró el Marco Inclusivo (MI) un acuerdo político creado para que países no pertenecientes a la OCDE ni al G-20 puedan ser parte de los grupos de trabajo BEPS, especialmente aquellos de discusión de los Pilares 1 y 2 de BEPS (impuesto GLOBE

²¹ Resolución Nro. NAC-DGERCGC20-00000055, R.O. Edición Especial 965, 07 de septiembre de 2020.

²² Organización de Cooperación y el Desarrollo Económico, “El proyecto BEPS y los países en desarrollo: de las consultas a la participación”, *OCDE* (2014), 1.

²³ *Ibid*, 2.

²⁴ *Ver*, Organización de Cooperación y el Desarrollo Económico, “Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios: Nota explicativa”, *OCDE* (2015), 15-21 (explicación y comentarios detallados de cada Acción).

propio del Pilar 2 que para su adhesión no requiere de la firma del MI para su ejecución)²⁵. En octubre de 2021, el MI emitió la Declaración sobre el enfoque de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía, declaración que pretende aterrizar la primera acción de 2015 y crear reglas más específicas para la aplicación de esta²⁶.

El primer pilar de la OCDE se enfoca en regular la tributación directa de las grandes empresas del mundo digital. Estas empresas, a pesar de que generen renta en todos los países en las que operan, únicamente gravan impuestos en uno de ellos, esto es en el lugar en donde son residentes. Esto genera una problemática real, tanto de justa competencia como de recaudación tributaria. Por esto, el Pilar I de la OCDE está dirigido a evitar que las EMN únicamente generen ingresos fiscales a una jurisdicción. Por el contrario, su impuesto a la renta sea dividido de manera proporcional entre todos los países donde dichas EMN tienen actividad económica significativa.

Es importante mencionar que este impuesto no estaría dirigido a todas las empresas que operen dentro del segmento de economía digital, solamente aquellas EMN que cumplan con las denominadas reglas de Nexo. Estas empresas deberán superar los 20,000 millones de euros de volumen de ingresos globales (si funciona el concepto, en siete años este valor deberá reducirse a 7.000 millones de euros) Por otro lado, estas empresas deberán tener además una rentabilidad superior al 10 % y una venta superior a 1 millón de euros en la jurisdicción donde se encuentran los usuarios. (se aplicará una regla de mínimos)²⁷.

Ahora, es importante definir el concepto de actividad económica significativa, ya que únicamente las jurisdicciones que cumplan con este requisito podrán obtener un proporcional del impuesto único. La actividad económica significativa es llamada “nexo” por la OCDE, y es determinada de la siguiente manera:

[h]abrará una nueva regla especial de nexos que permitirá asignar el Importe A (valor residual) a una jurisdicción de mercado cuando la EMN incluida en el ámbito de aplicación obtenga al menos 1 millón de euros de ingresos en esa jurisdicción. Para las jurisdicciones más pequeñas con un PIB inferior a 40.000 millones de euros, el nexos se fijará en 250.000 euros²⁸.

²⁵ Organización de Cooperación y el Desarrollo Económico, “Marco Inclusivo de BEPS: Una respuesta global a un problema global”, *OCDE* (2018), 2.

²⁶ Organización de Cooperación y el Desarrollo Económico, “Declaración sobre el enfoque de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía”, *OCDE* (2021), 1.

²⁷ *Ibid.*

²⁸ Organización de Cooperación y el Desarrollo Económico, “Declaración sobre el enfoque de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía”, *OCDE* (2021), 1-2.

Se desprende de la Declaración de la OCDE y G-20 que: i) la regla del nexo será la que determine si una jurisdicción recibe parte del impuesto único; y, ii) para cumplir con el nexo la EMN deberá generar ingresos superiores a 1 millón de euros (USD \$ 1.046.505,00)²⁹. Sin embargo, es importante mencionar que para las jurisdicciones que tengan un Producto Interno Bruto (PIB) anual menor a 40.000 millones de euros, las EMN deberán superar el umbral de 250.000 euros para cumplir con el nexo. El PIB a diciembre de 2022 en el Ecuador, conforme las cifras de la Asociación de Bancos Privados del Ecuador, ASOBANCA, fue de USD \$ 122.369 millones, es decir, £ 116.913,79³⁰, por lo que al Ecuador la regla de mínimos no le sería aplicable.

Una vez definida la regla del nexo, es importante distinguir los distintos elementos de este impuesto. Primero, el sujeto activo es cada jurisdicción donde la EMN tiene usuarios, mientras que el sujeto pasivo del impuesto es toda EMN calificada del segmento de la economía digital. El hecho generador del tributo es que la EMN tenga operaciones en un determinado país, es decir, que reciba ingresos, mantenga usuarios (clientes) y supere los dos umbrales mencionados. La base imponible del impuesto único global son los beneficios residuales (Monto A), es decir, aquellos valores propios de actividades automatizadas de la EMN siempre que el Grupo Multinacional obtenga utilidades que superen un margen del 10 %, mientras que la tarifa será del 25 %³¹. Existen otros parámetros incluidos dentro del Pilar I de la OCDE, como las reglas de determinación de origen, el régimen de amortización de pérdidas, la segmentación y el régimen de protección de comercialización y la aplicación del Monto B relativo a precios de transferencia, que únicamente son mencionados, pues a la fecha de elaboración de este documento aún están pendiente de ser concluidos.

Es importante considerar que el Pilar I de la OCDE únicamente gravaría a empresas multinacionales que generen más de £ 20,000,000, un valor extremadamente alto por lo que se estima que únicamente estarían afectadas alrededor de cien grupos corporativos, con una recaudación mundial que se estima sea entre 400 y 1.000 millones³². Es decir, el umbral que existe para que una EMN pueda ser objeto del impuesto global deja por fuera a un gran número de empresas, las cuales tiene usuarios en las

²⁹ Cambio calculado al 03 de octubre de 2023.

³⁰ Cambio calculado al 03 de octubre de 2023.

³¹ Organización de Cooperación y el Desarrollo Económico, “Declaración sobre el enfoque de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía”, *OCDE* (2021), 3.

³² Organización de Cooperación y el Desarrollo Económico, “Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy”, *OCDE* (2021), 1.

jurisdicciones de mercado, y por lo tanto generan ingresos, en un sinnúmero de países. Esto por sí solo ya presenta una desventaja para naciones como las latinoamericanas, y especialmente para el Ecuador, donde el aporte asignado por la OCDE del impuesto puede no llegar a ser significativo, pero sí puede llegar a generar varias complicaciones para las administraciones tributarias en destino de tiempo y recursos. Para poner este número en consideración, en la Cámara de Innovación y Tecnología ecuatoriana, en el 2020, más de 200 empresas se encontraban adscritas a dicha organización³³. Es decir, únicamente en el Ecuador hay más del doble de empresas del sector tecnológico que la cantidad de EMN que superan el umbral del Pilar I.

Para que el Pilar I funcione, es necesario un acuerdo que incluya, al menos, a aquellos países con materialidad significativa en el número de usuarios, como China, India y Brasil y especialmente los Estados Unidos, que puedan obligar a la EMN a tributar en cada jurisdicción. Es difícil que exista un consenso mundial de aplicación de esta propuesta, de hecho, el Observatorio de Impuestos de la Unión Europea (*EUTax Observatory*) lo describe de la siguiente manera:

[I]os umbrales mínimos globales establecen ahora que al menos 30 jurisdicciones que combinen al menos el 60% de las empresas cubiertas por la reforma serían necesarias para que la reforma entrara en vigor a nivel mundial. Basándonos en trabajos anteriores, demostramos que los umbrales mínimos globales requieren la ratificación de EE. UU. para que la reforma salga adelante a escala mundial³⁴.

Entonces, un primer reto de extrema importancia para el éxito del Pilar I de la OCDE es la presencia de Estados Unidos, USA. Es clave entonces remitirse a declaraciones, tanto internas como externas, de USA para evaluar su apoyo, o no, a la propuesta. Sin embargo, según el *EUTax Observatory*, el Congreso de Estados Unidos, órgano legislativo que debe ratificar la adhesión al Pilar I de la OCDE, no ha mostrado su apoyo aún. En esta misma línea, el Gobierno de Canadá emitió un comunicado el 12 de julio, donde demuestra su apoyo y disposición para adherirse al Pilar II de la OCDE, sin embargo, manifiesta que va a proseguir con la creación de un impuesto interno sobre los SDAs, lo que significa no adherirse al Pilar I:

[h]ace dos años, acordamos pausar la aplicación de nuestro propio Impuesto sobre Servicios Digitales (ISD), con el fin de dar tiempo y espacio a las negociaciones sobre el Primer Pilar. Pero teníamos claro que Canadá tendría que seguir adelante con nuestro

³³ Revista Líderes, “La industria tecnológica local se desarrolla durante la pandemia”, *Líderes* (2020), 1.

³⁴ EUTax Observatory, “The Long Road to Pillar One Implementation: Impact of Global Minimum Thresholds for Key Countries on the Effective Implementation of the Reform”, *EUTax Observatory* (2023), 2. (Traducción no oficial)

propio DST a partir del 1 de enero de 2024, si no ha entrado en vigor el tratado para implementar el Pilar Uno³⁵.

Queda claro entonces que el Pilar I tendrá fuerza siempre que las mayores economías del mundo apoyen esta propuesta. Sin este apoyo, el Pilar I se vuelve de lejana implementación. Además, hay que tomar en consideración las dificultades que enfrentarían las administraciones tributarias si es que se decide aplicar el Pilar I que es otro factor que imposibilita su aplicación, pues para las jurisdicciones más pequeñas, su implementación podría resultar muy compleja frente a la expectativa de recaudación. Ahora, sobre su aplicación, primero, se debe mencionar que la fórmula de cálculo del valor a pagar de las EMN es de suma dificultad, tanto así que hasta el día de hoy, dos años después de su creación, se sigue discutiendo en los foros de la OCDE cómo se debe aplicar y calcular este aporte.

A pesar de los inconvenientes prácticos que genera la aplicación del Pilar I, existen beneficios. Como se mencionó anteriormente, un principio fundamental del derecho tributario es la igualdad o equidad a todos los contribuyentes y la unificación a nivel de recaudación en las administraciones del mundo. La igualdad se refiere a tratar de manera igualitaria a quienes tienen la misma capacidad económica y, por lo tanto, de manera desigual a quienes tienen una capacidad económica distinta³⁶. Entonces, se entiende que la igualdad se refiere a que todos los operadores digitales domiciliados o no deberían aportar al fisco a efectos de generar una competencia pareja. Al gravar impuesto a la renta a las EMN, se asegura que estas empresas no cuenten con una ventaja competitiva, y que, sean vistos como iguales ante la Ley. Otro factor relevante en su aplicación es la uniformidad de regulaciones, es decir, se aplicaría las mismas normas y principios de tributación a un mismo segmento de contribuyentes a nivel mundial, lo que generaría un grado de seguridad jurídica para los operadores y las administraciones tributarias de cuyos países se han adherido.

De lo expuesto, debido a la complejidad de aplicación y a la incertidumbre de los países miembros que se sumarán al Pilar I, es entendible que todavía no se aplique en su totalidad, ya que quedan varias aristas por definirse y más apoyo global por obtener,

³⁵ Gobierno de Canadá, “Statement by the Deputy Prime Minister on international tax reform negotiations”, *Department of Finance, Canada* (2023), 1.

³⁶ Gabriel Santiago Galán Melo, “la igualdad jurídica en el régimen tributario ecuatoriano y los supuestos de discriminación fiscal en la nueva legislación para la consolidación de la política económica nacional” (Dis Maes, Universidad Andina Simón Bolívar, 2012) 29.

lo cual deberá definirse, en teoría, hasta el 31 de diciembre del 2023. Sin embargo, esta propuesta sigue siendo la más acogida en el mundo fiscal, por lo que el Ecuador debe evaluar con detenimiento su viabilidad o, por el contrario, tomar otras decisiones a fin de no quedarse atrás en las tendencias mundiales del Derecho Tributario y, sobre todo, buscar una recaudación tan necesaria para las arcas fiscales.

6. Propuesta de la ONU en la inclusión del artículo 12b

El Modelo de Naciones Unidas sobre doble imposición entre países desarrollados y países en desarrollo (Modelo de Convenio Fiscal de la ONU) es un formato de tratado para evitar la doble imposición fiscal entre distintas jurisdicciones. Este Modelo que, sin duda tiende a ser mayormente favorable a los estados de la fuente, favorece por lo tanto a los países en vías de desarrollo. Muchas jurisdicciones han firmado tratados bilaterales, con los siguientes objetivos:

[d]e manera más amplia, los objetivos generales de tratados tributarios bilaterales, incluyen por lo tanto, protección a los contribuyentes contra la doble imposición, con miras a mejorar el flujo del comercio internacional, la inversión y la transferencia de tecnología. También tienen en la mira la prevención de ciertos tipos de discriminación entre inversores extranjeros y contribuyentes internos, y la provisión de un elemento razonable de certeza legal y tributaria como marco dentro del cual tales operaciones internacionales puedan ser llevadas a cabo con confianza³⁷.

Entonces, el Modelo de Convenio Fiscal de la ONU es un documento base para, casi, toda relación bilateral en materia tributaria, cubriendo tópicos tales como el comercio internacional, la inversión extranjera, la certeza tributaria, entre otros. De esta manera, el Modelo es constantemente actualizado con el objetivo de reflejar las situaciones y desafíos económicos y fiscales que enfrentan los países.

Adicionalmente, en el 2021, se incluyó en el Convenio Modelo el artículo 12b de dicho, titulado “Rentas Provenientes de Servicios Digitales Automatizados” que abarca la tributación de la economía digital, con la importante consideración de que aplica únicamente para los Servicios Digitales Automatizados (SDA). Dentro de las consideraciones previas del articulado, se define a los SDA como aquellos servicios que se prestan a través del internet o medios similares de índole digital, con una intervención humana, del prestador del servicio, mínima³⁸.

³⁷ Departamento de Asuntos Económicos y Sociales Oficina de Financiación para el Desarrollo Sostenible, Naciones Unidas, “Naciones Unidas Modelo De Convenio Sobre Doble Imposición Entre Países Desarrollados Y Países En Desarrollo” *Naciones Unidas* (2021), 4.

³⁸ *Ibid.* 482.

Ahora, ¿en qué consiste el artículo 12b de la Convención Modelo? Al igual del Pilar I de la OCDE, el artículo 12b propone que una EMN que no tiene establecimiento permanente o residencia fiscal en una jurisdicción donde opera, igual tribute renta en dicho país. Es decir, se propone que se atribuya potestad tributaria a la jurisdicción del mercado. Esto significa que la EMN pagaría impuesto a la renta en todos los países (firmantes de un tratado bilateral con la jurisdicción donde la EMN es residente fiscal), donde dicha empresa opere con la aplicación de una tarifa menor de impuesto, del 3 % o 4 %³⁹.

Ahora, el artículo 12b propone que la base imponible del impuesto, a decisión de la EMN o de los países, pueda ser calculada de dos maneras: i) si la empresa tiene un establecimiento en el país donde no es residente, se podrá calcular sobre la base neta, es decir, sobre las utilidades generadas en dicha jurisdicción; o, ii) la base imponible será la base bruta de los ingresos en dicha jurisdicción. Es importante mencionar que, para que la jurisdicción donde la EMN no es residente pueda cobrar el impuesto, se propone realizar una retención en la fuente⁴⁰.

Atendiendo a los elementos del tributo, el sujeto activo será cada país donde la EMN opera, sea residente o no. El sujeto pasivo, a diferencia de la propuesta de la OCDE, es toda EMN de servicios digitales automatizados, sin necesitar de umbral alguno, lo cual significa que abarca a todas las empresas que operen bajo dicha modalidad. El hecho generador es que la EMN tenga ingresos provenientes de una jurisdicción donde no es residente fiscal, la base imponible dependerá del tratado bilateral, pero podrá ser la base bruta de ingresos o la utilidad neta, mientras que la tarifa se definirá entre las partes contratantes, pero se recomienda que esté entre el 3 % y el 4 %.

El Artículo 12b de las Naciones Unidas presenta varias facilidades para la implementación en los distintos países, en comparación con el Pilar I de la OCDE. Primero, este artículo forma parte del Convenio Modelo, por lo que, de adoptarlo, tendrá que ser parte del articulado de los tratados bilaterales de tributación que firme una nación. Es decir, su implementación no está en la adhesión a un marco internacional, pero en una decisión y negociación bilateral. Esta diferenciación puede parecer irrelevante, pero en la práctica genera dificultad para los Estados parte del tratado, pues tomará mucho tiempo

³⁹ Departamento de Asuntos Económicos y Sociales Oficina de Financiación para el Desarrollo Sostenible, Naciones Unidas, “Naciones Unidas Modelo De Convenio Sobre Doble Imposición Entre Países Desarrollados Y Países En Desarrollo” *Naciones Unidas* (2021), 483.

⁴⁰ *Ibid.*, 484

en aplicarse, ya que los intereses y necesidades propias de cada parte serán las que guíen la adopción de puntos críticos (tarifa del impuesto, base imponible, umbral de aplicación, entre otros) y no una organización internacional con un modelo establecido en la cual muchos países en vías de desarrollo, como el Ecuador, no tienen gran injerencia.

Por otro lado, el artículo 12b libera a las administraciones tributarias de un trabajo espeso y complicado de cálculo de la base imponible y, más que nada, del método de recaudación del impuesto. Como lo menciona el propio artículo, la jurisdicción donde la EMN opera (no donde es residente fiscal) puede retener en la fuente los ingresos de la empresa, lo que constituye un método conocido y manejado por la mayoría de los países Latinoamericanos, sin que el Ecuador sea la excepción. Es decir, si las partes y la EMN así lo convienen, no es necesario que se calculen los gastos empleados ni los beneficios obtenidos, únicamente se gravan la renta bruta de la compañía⁴¹. Si es que las partes y la EMN deciden en cambio acogerse al esquema de tributación sobre la renta neta, la EMN tendrá que declarar un establecimiento permanente y, por lo tanto, presentar un balance o estado financiero que determine dicho valor⁴². Además, al tener un establecimiento permanente podrá ser objeto de pago directo, mas no una retención en fuente. La retención en la fuente se podrá realizar a las instituciones financieras, quienes enviarán los pagos de los consumidores a la EMN en el extranjero.

Adicionalmente, la propuesta de las Naciones Unidas presenta un esquema más favorable para los países en vías de desarrollo. Al permitir a los países determinar los elementos del tributo mediante un acuerdo bilateral estos logran tener poder de negociación y, dentro de lo posible, adecuar dichos parámetros contractuales a su conveniencia. Además, esta propuesta, a través del tipo de retención, protege el principio de fuente, devolviendo la autonomía y potestad tributaria a las jurisdicciones en vías de desarrollo.

Sin embargo, existen desafíos significantes para el desarrollo y aplicación internacional del artículo 12b. Primero, al aumentar la carga impositiva de las EMN en las distintas jurisdicciones, la compañía puede tomar la decisión de no prestar sus servicios en determinados países. Por ejemplo, si el Ecuador (que no tiene materialidad de usuarios comparados con grandes países de la región) y los Estados Unidos celebran

⁴¹ Departamento de Asuntos Económicos y Sociales Oficina de Financiación para el Desarrollo Sostenible, Naciones Unidas, “Annex: Editorial Changes to Article 12B and Commentary” *Naciones Unidas* (2021), 10. (Traducción no oficial)

⁴² *Ibid.* 12.

un nuevo acuerdo bilateral en materia tributaria, incluyendo el artículo 12b, las empresas provenientes de USA podrían decidir unilateralmente terminar sus prestaciones de servicio a consumidores ecuatorianos. Este riesgo no se presenta únicamente por la carga impositiva, pero también por la información que dichas compañías deberán transparentar, como sus utilidades brutas o netas que de cierta manera se ve solucionado en el informe BEPS country by country.

Por otro lado, el artículo 12b prevé únicamente una aplicación para empresas de servicios digitales automatizados, siendo claros en su Anexo de comentarios que tipo de compañías y que tipo de actividades entran en el mismo⁴³. Además, el artículo 12b no es claro acerca de qué segmentos de los SDAs son gravables y, en qué país.

Por ejemplo, si una persona del país A sube contenidos a una plataforma operada por un residente del país B, que son vistos por un espectador del país C, al que se le hace soportar un anuncio pagado por una empresa del país D, ¿de dónde obtiene sus ingresos el operador de la plataforma del país B? ¿En qué se basan el país A o el país C para participar en el importe A, ya que el dinero fluye hacia el operador de la plataforma únicamente desde el país D? La norma de la ONU permitiría al país D (únicamente) mantener su reclamación fiscal. La norma de la OCDE daría derecho al país C (únicamente) a una parte del importe A. Ninguna de las dos normas permite al país A reclamar ingresos⁴⁴.

Como se desprende de las palabras de Graeme Cooper, la propuesta de las Naciones Unidas no prevé todas las posibilidades ni segmentos de operaciones, presentando dificultades a las administraciones tributarias de cada parte del tratado bilateral para delimitar el alcance del impuesto.

A pesar de las dificultades de aplicación del artículo 12b, las Naciones Unidas proponen un modelo de tributación más simple y accesible para los países en vías de desarrollo, dejando a disposición de la voluntad de las partes los detalles prácticos de aplicación y de tarifa del impuesto.

7. Soluciones domésticas aplicadas en Latinoamérica

Como se mencionó con anterioridad, tanto la propuesta de la OCDE, como la de las Naciones Unidas, están todavía en duda de ser aplicadas en el mundo y, en el Ecuador aún no se genera una discusión formal. Países como Canadá han optado por lo tanto por soluciones internas, mejor conocidas como *Digital Service Tax*, DSTs, generando un tipo de impuesto unilateral sobre los bienes y servicios digitales. Francia, España, Italia, e

⁴³ Ibid.

⁴⁴ Graeme S. Cooper, "Building on the Rubble of Pillar One", *Bulletin for International Taxation* (2021), 541. (Traducción no oficial).

India, por citar ejemplos, han decidido imponer impuestos domésticos soberanos. Además, se debe recordar que la Unión Europea maneja una Directiva de imposición a la Economía Digital⁴⁵.

La pandemia del Covid-19, como es de conocimiento público, generó un aumento masivo de consumidores de economía digital, obligando a las administraciones tributarias a adaptarse a este nuevo paradigma. Muchas jurisdicciones latinoamericanas han optado por regular este fenómeno con impuestos indirectos que, a la final, son una carga para el consumidor final y no para las EMN, sobre todo en operaciones B2C, dado que las B2B están mayormente normadas inclusive bajo imposición directa.

Ante este panorama, algunos países de América Latina han incorporado a los servicios digitales dentro de la base imponible del IVA y han comenzado a recaudar el tributo, aunque las alícuotas, el mecanismo de recaudación, la obligatoriedad de registro del proveedor y otras características del impuesto varía entre los países⁴⁶.

Este pequeño extracto de un análisis realizado por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, CIAT, demuestra como varios países de Latinoamérica han adoptado el Impuesto sobre el Valor Agregado, IVA, como principal fuente de recaudación de la economía digital. A continuación se analizarán las decisiones de distintos países de la región, que tienen una capacidad relevante de decisión por el número de usuarios en la jurisdicción de mercado, y aplicaron regímenes distintos al mencionado.

7.1. Brasil, el proyecto CIDE y los impuestos municipales

Sin duda alguna, una de las naciones con la economía más grande de Latinoamérica, si no la más grande, es Brasil. Esta nación además presenta un esquema impositivo a los servicios digitales muy interesante, con cinco distintos impuestos sobre la economía digital. Es importante mencionar que Brasil tiene múltiples proyectos de ley en materia impositiva digital siendo debatidos en la actualidad, entre ellos, el CIDE-Digital⁴⁷:

Dicho proyecto intenta crear la llamada “CIDE-Digital”, que sería cobrada sobre los ingresos brutos de las compañías no residentes. Las CIDE representan contribuciones de intervención en el dominio económico, que son tributos establecidos con finalidad

⁴⁵ Diario Oficial de la Unión Europea, “Directiva (UE) 2022/2523 Del Consejo” *Consejo de la Unión Europea* (2022).

⁴⁶ Juan Pablo Jiménez y Andrea Podestá, “Tributación indirecta sobre la economía digital y su potencial recaudatorio en América Latina”, *Centro Interamericano de Administraciones Tributarias* (2021), 7.

⁴⁷ Ver: Congreso Nacional de Brasil, “Proyecto de Ley No. 2358/2020” *Congresso Nacional* (2020). (Proyecto de Ley CIDE-Digital, en portugués).

extrafiscal y sus ingresos vinculados a una finalidad específica. Los pagos del tributo serían destinados a un fondo nacional para el desarrollo tecnológico y científico⁴⁸.

Se desprende entonces, que el proyecto CIDE de Brasil constituye un impuesto con finalidades extrafiscales, gravando a las EMN residentes en otra jurisdicción o, a aquellas que sí tienen un establecimiento permanente en la nación sudamericana. Además, algo muy interesante de este impuesto es que la base imponible es la publicidad digital dirigida a ciudadanos de Brasil y el mantenimiento de plataformas digitales para la compraventa digital de bienes y servicios.

Para que una EMN sea sujeto pasivo de este tributo, debe cumplir con algunos umbrales. Primero, la compañía debe ser parte de una EMN que haya generado ingresos mayores a US \$ 520 millones, en el año fiscal anterior. Además, es necesario que la empresa haya generado más de US \$ 19 millones de ingresos, estrictamente relacionados a usuarios radicados en Brasil⁴⁹. Entonces, se puede apreciar como el proyecto CIDE es bastante parecido a lo que propone la OCDE, pero la diferencia está en que es un impuesto unilateral, mas no un marco internacional. Es importante tomar en cuenta el poder de negociación que tiene Brasil, siendo una economía tan fuerte, muchas EMN van a preferir operar en Brasil y pagar el impuesto a no hacerlo. En otras jurisdicciones este no es el caso.

Por otro lado, Brasil ha optado por tributar a las empresas de la economía digital mediante varios impuestos de administraciones tributarias seccionales, como lo es el Impuesto Municipal sobre Servicios, ISS por sus siglas en portugués, con una tarifa del 2 % al 5 %, y las contribuciones sociales sobre la importación de servicios, PIS/COFINS-Importación, con una tarifa del 9.25 %.⁵⁰

La cuestión de la imposición de estos impuestos, en Brasil es el caso de la contratación de los servicios de las plataformas por personas físicas, o sea, en los casos B2C. Mismo con los individuos teniendo la misma responsabilidad tributaria de retención de ISR y ISS, no hay mecanismos que aseguren dichas retenciones, ni inspección por parte de las autoridades, de tal manera que, en la práctica, las empresas extranjeras que operan desde el exterior plataformas digitales en Brasil destinadas a los consumidores finales no sufren las retenciones mencionadas anteriormente.

Entonces, es claro como tener una mayor cantidad de impuestos no asegura una eficiente o elevada recaudación. El caso de Brasil muestra las distintas maneras en las cuales el

⁴⁸ Francisco Liboa Moreira, “Economía digital: la posición brasileña y las iniciativas aisladas para capturar ganancias de compañías digitales no residentes” *TaxLatam* (2021).

⁴⁹ *Ibid.*

⁵⁰ Ana Cláudia Akie Utumi, “Informe de Relatoría General”, *Memorias XIII Encuentro Latinoamericano de IFA* (2023), 223.

gigante sudamericano ha tributado a las empresas de economía digital, con impuestos unilaterales, tanto de administración central como seccional. Sin embargo, es muy pronto todavía para saber si el proyecto CIDE será aprobado y, posteriormente, que tan efectivo es.

Por otro lado, es importante mencionar que Brasil está en proceso de adherirse a la OCDE, lo cual demuestra la voluntad, al menos de manera inicial, de este país de aplicar las propuestas de la organización en materia tributaria. Tanto así, que el 10 de junio de 2022, el Consejo de la OCDE adoptó la Hoja de Ruta para la Adhesión de Brasil a esta organización⁵¹.

7.2. Perú y la consideración de los servicios digitales como renta local

Perú, otra economía de mucha importancia en Latinoamérica, aplica tanto un impuesto indirecto sobre los servicios digitales, como un impuesto directo que, por más que presenta complicaciones que serán analizadas posteriormente, es un avance interesante. Primero, el Impuesto General sobre Ventas, IVG, es el impuesto indirecto que aplica la administración tributaria peruana sobre los servicios digitales. El IVG, símil peruano del IVA, grava con un 18 % a todo servicio digital, siempre que sea prestado por una empresa domiciliada en Perú⁵². Es decir, el IGV, a diferencia del IVA en Ecuador, no grava los servicios digitales prestados por EMN no residentes o con establecimiento permanente en dicha jurisdicción, una diferencia fundamental respecto al tratamiento que otras naciones del continente otorgan a las empresas extranjeras.

Además, Perú ha instaurado un nuevo impuesto directo sobre los servicios digitales, el cual se encuentra en la Ley del Impuesto a la Renta, LIR. Esta normativa aclara que los ingresos por servicios digitales prestados en Perú por empresas extranjeras serán objeto de recaudación siempre que estos sean considerados de fuente peruana⁵³. Ahora, ¿qué constituye fuente peruana? La norma aclara que, para considerarse fuente peruana, los ingresos deberán ser utilizados económicamente, usados o consumidos

⁵¹ Consejo de la Organización de Cooperación y el Desarrollo Económico, “ROADMAP FOR THE OECD ACCESSION PROCESS OF BRAZIL”, *OECD* (2021).

⁵² Mónica Byrne, “Impuesto a los Servicios Digitales en el Perú”, *Universidad de Lima* (2020).

⁵³ Juan M. Aguayo Lopez, “Breves comentarios sobre el tratamiento tributario de las empresas peruanas de servicios digitales ¿La regulación actual fomenta la aparición de startups peruanas?”, *POLEMOS Portal Jurídico Interdisciplinario* (2022).

dentro de Perú⁵⁴. Para definir “utilizados económicamente, usados o consumidos dentro de Perú”, Jorge Dávila Carbajal, aclara lo siguiente:

[e]n este punto, resulta preciso indicar que el servicio digital se entenderá utilizado económicamente, usado o consumido en el país, cuando sirva para el desarrollo de las actividades económicas de un contribuyente receptor de rentas de tercera categoría (rentas empresariales) o para el cumplimiento de los fines de una persona jurídica inafecta al Impuesto a la Renta, ambos domiciliados, con el propósito de generar ingresos gravados o no con el impuesto; o para funciones de cualquier entidad del Sector Público Nacional⁵⁵.

Es claro entonces que determinar si un servicio cumple con lo dispuesto para ser considerado fuente peruana es una tarea complicada para la autoridad tributaria de Perú, al tener que cumplir con estos requisitos. Además, hay una distinción que es fundamental en esta categorización, ya que los ingresos generados por usuarios que sean personas naturales, B2C, no son considerados ingresos de fuente peruana. Existen también discusiones dentro de la academia y tribunales fiscales de Perú, respecto a qué es considerado un servicio digital, pero para el propósito de esta sección, no se entrará en detalle.

Entonces, como existen distintas maneras de tributar mediante impuestos directos a la economía digital, pero no hay todavía un sistema o impuesto común en Latinoamérica. Además, los casos de Brasil y de Perú demuestran que no siempre tener un impuesto directo, o en su defecto indirecto, es la manera eficiente para tributar a la economía digital.

7.3. Colombia y el concepto de actividad económica significativa

Colombia, a diferencia de Perú, Brasil y Ecuador, es miembro activo de la OCDE, además de estar adherido al Marco Inclusivo⁵⁶. En este sentido, se esperaría que Colombia siga las directrices de la Organización, y esté listo para aplicar el Pilar I. Sin embargo, este no es el caso. La Ley 227 de 2022, introduce varias reformas al régimen tributario colombiano, entre ellas, el concepto de presencia económica significativa:

ARTÍCULO 20-3. TRIBUTACIÓN POR PRESENCIA ECONÓMICA SIGNIFICATIVA EN COLOMBIA. Se encuentran sometidos al impuesto sobre la renta

⁵⁴ Artículo 9, Ley de Impuesto a la Renta, Decreto Supremo No. 179-2004-EF, 8 de diciembre de 2004, reformado por última vez el 22 de abril de 2023.

⁵⁵ Jorge Dávila Carbajal, “Informe de Relatoría General”, *Memorias XIII Encuentro Latinoamericano de IFA* (2023), 387.

⁵⁶ Cancillería de Colombia, “Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE)” *Gobierno de Colombia* (2023).

y complementarios las personas no residentes o entidades no domiciliadas en el país con presencia económica significativa en Colombia sobre los ingresos provenientes de la venta de bienes y/o prestación de servicios a favor de clientes y/o usuarios ubicados en el territorio nacional⁵⁷.

Entonces, es claro como la legislación colombiana ahora permite que las empresas prestadoras de servicios (entre ellos, servicios digitales) deberán tributar impuesto a la renta, a pesar de no estar domiciliadas en el país.

Sin embargo, existen problemas en la aplicación y regularización de la tributación por presencia económica significativa. Juan Carlos Urrego, relator nacional para el XIII Encuentro Latinoamericano de IFA, explica que las EMN de servicios digitales, bien deben ser sujetas a una retención en fuente o, si es que tienen establecimiento permanente en Colombia, deberán presentar una declaración de impuestos⁵⁸. A simple vista, esto no es un problema, ya que una compañía con establecimiento permanente presentará su declaración y, aquellas que no tengan establecimiento, serán objeto de retención en fuente. La liberación de la declaración por mantener retenciones en fuente ha generado que algunos operadores apliquen erróneamente una u otra posibilidad:

[a] su vez, las empresas extranjeras enfrentan sus propias complejidades, pues conforme con las disposiciones tributarias vigentes, la retención en fuente en cuestión representa su impuesto a la renta definitivo y es liberatorio del requerimiento de registrarse en el país y presentar una declaración; de forma tal que una categorización inapropiada podría resultar en el pago de un impuesto (vía retención en la fuente) al que realmente no están obligados o la presentación de una declaración (en ausencia de una retención en la fuente procedente)⁵⁹.

Queda claro entonces, como tener normativa que permita la tributación directa de empresas extranjeras no necesariamente asegura su eficiencia, ya que debe estar acompañado de normas claras de aplicabilidad y de seguimiento.

8. Situación del Ecuador

8.1. Régimen Actual

En Ecuador, como en varios otros países latinoamericanos, se aplican impuestos indirectos (IVA) a la economía digital. El Servicio de Rentas Internas, administración tributaria central del Ecuador, recauda un 12 % de Impuesto sobre el Valor Agregado,

⁵⁷ Artículo 20-3, Ley 227 de 2022, 13 de diciembre de 2022, Congreso de Colombia.

⁵⁸ Juan Carlos Urrego, “Informe de Relatoría General”, *Memorias XIII Encuentro Latinoamericano de IFA* (2023), 307.

⁵⁹ *Ibid.*

IVA, sobre los servicios digitales. Es importante entonces aclarar qué tipo de servicios son incluidos dentro de esta categoría y las implicaciones que este impuesto conlleva.

Art. 56.- Impuesto al valor agregado sobre los servicios.- El impuesto al valor agregado IVA, grava a todos los servicios, entendiéndose como tales (...) También se encuentran gravados con este impuesto los servicios digitales conforme se definan en el reglamento a esta ley⁶⁰.

Como menciona la Ley del Régimen Tributario Interno, LORTI, los servicios digitales son parte de los servicios gravados por IVA en el Ecuador. Conforme lo establece el artículo en cuestión, el Reglamento de esta norma otorga una lista ejemplificativa de servicios digitales, pero aclara que el SRI podrá emitir Resoluciones de carácter general que añadan servicios digitales a la lista de servicios gravados. Sin embargo, de manera general, los servicios digitales comprendidos dentro de este impuesto son los siguientes:

Art. 140.- Alcance del impuesto.- Sin perjuicio del alcance general establecido en la ley, en cuanto al hecho generador del Impuesto al Valor Agregado se deberá considerar: (...) En la importación de servicios digitales, el impuesto grava aquellos prestados y/o contratados a través de internet, o de cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, las plataformas o la tecnología utilizada por internet, u otra red, a través de la que se presten servicios similares que, por su naturaleza, estén básicamente automatizados y requieran una intervención humana mínima, independientemente del dispositivo utilizado para su descarga, visualización o utilización, comprendiendo, entre otros, los definidos en el Artículo 140.1 de este reglamento⁶¹.

Entonces, es fundamental realizar un análisis del contenido de este párrafo, toda vez que tiene varias implicaciones prácticas. Primero, se menciona la *importación* de servicios digitales. Esto significa que los servicios digitales gravados con IVA serán aquellos prestados por compañías extranjeras, tengan residencia permanente en el país o no. Por otro lado, se aclara que los servicios, por su naturaleza, deben estar *básicamente automatizados y requieran una intervención humana mínima*. Por lo tanto, los servicios digitales que estarán gravados son aquellos que están automatizados. Por último, el artículo subsiguiente otorga la lista ejemplificativa de servicios que se mencionó con anterioridad.

El artículo 140.1 contiene una contradicción a su artículo anterior, ya que, al definir servicios digitales, no incluye la palabra *importación*⁶². En la práctica, se está

⁶⁰ Artículo 56, Ley del Régimen Tributario Interno, R.O. Suplemento 463, 17 de octubre de 2004, reformado por última vez el 20 de junio de 2023.

⁶¹ Artículo 140, Reglamento a la Ley del Régimen Tributario Interno, R.O. Suplemento 209, 08 de junio de 2010, reformado por última vez el 21 de septiembre de 2023

⁶² Artículo 140.1, Reglamento a la Ley del Régimen Tributario Interno, 2010.

gravando con IVA a todos los servicios digitales, sin importar si son importados o no. Además, se aclara que el SRI deberá publicar el listado de las empresas de servicios digitales de manera trimestral. Por último, la Disposición General Décima del Reglamento aclara que los prestadores de servicios digitales que no sean residentes en el Ecuador, pero que se registren ante el SRI (conforme se explicará más adelante), no serán considerados establecimientos permanentes por haberse registrado⁶³.

Por último, mediante Resolución Nro. NAC-DGERCGC20-00000055, Normas para el pago del IVA en la importación de servicios digitales, el SRI dispuso el proceso de registro y pago de IVA para las empresas de servicios digitales. Esta Resolución consiste en que una EMN de servicios digitales, que no cuente con establecimiento permanente en el Ecuador, pueda registrarse y actuar como agente de percepción del impuesto⁶⁴.

Es claro entonces el camino que ha tomado el Ecuador para tributar a los servicios digitales es gravarlos con impuestos indirectos, sin embargo, existe un importante cuestionamiento de concepto en gravar con IVA. Primero, dicho impuesto constituye una carga fiscal sobre el consumidor, mas no el prestador de servicios. Es decir, quien realmente paga el impuesto es la persona que usa el servicio digital, encareciendo el precio de este e impidiendo de que la carga fiscal sea efectivamente asumida por quien genera el beneficio económico. Claramente, al cobrar IVA no se aumenta la carga impositiva de las EMNs, generando que estas sigan operando en el país en condiciones de ventaja respecto a las entidades domiciliadas, por lo que no se cumple con el principio de equidad, ya que estas compañías siguen sin tener que soportar un impuesto central y/o seccional por operar en el Ecuador. A pesar de esto, existen medidas que ha tomado el Ecuador para tributar otro tipo de actividades económicas digitales, como los pronósticos deportivos lo cual constituye a mi juicio el primer paso de gravar a los operadores no residentes de la economía digital (operaciones b2C) con impuestos directos en el Ecuador.

8.2. Impuesto sobre los Pronósticos Deportivos

Mediante Decreto Ejecutivo 742, publicado el 15 de mayo de 2023 y con dictamen favorable de la Corte Constitucional el 16 de junio del mismo año, se instauró

⁶³ Disposición General Décima, Reglamento a la Ley del Régimen Tributario Interno, 2010.

⁶⁴ Resolución Nro. NAC-DGERCGC20-00000055, R.O. Edición Especial 965, 07 de septiembre de 2020.

el Impuesto a la Renta único a los operadores de pronósticos deportivos⁶⁵. Antes de realizar el análisis de dicho impuesto y su relación con la economía digital, es importante mencionar que la introducción de un impuesto único de este tipo es algo novedoso y que añade a la cultura tributaria del país.

El mencionado tributo consiste en gravar el 15 % de los ingresos por apuestas a las empresas de pronósticos deportivos, sean residentes fiscales en el Ecuador o no, siendo esta la tarifa del impuesto. El hecho generador será la percepción de ingresos por concepto de pronóstico deportivo, es decir, apuestas relacionadas a deportes, sea a través de internet o no. Ahora, los sujetos pasivos del impuesto será toda empresa que opere los pronósticos, pero actuarán como sustitutos, en caso de que la operadora no sea residente fiscal o tenga un establecimiento permanente en el Ecuador, los usuarios de la plataforma de apuestas. El sujeto activo es el SRI, como administrador del impuesto. Ahora, la distinción entre compañías con establecimiento permanente en el Ecuador y aquellas sin establecimiento se realiza al momento de determinar la base imponible del impuesto⁶⁶.

En el caso de los sujetos pasivos que sean residentes o que mantengan un establecimiento permanente en el Ecuador será “el total de los ingresos generados (incluyendo comisiones), menos el total de los premios pagados en ese mismo periodo, siempre que se haya practicado la retención al momento del pago del premio en los porcentajes que se establezcan para el efecto⁶⁷.” Se puede evidenciar entonces una diferencia de cálculo de base imponible de este impuesto, considerado como Impuesto a la Renta, con el cálculo de base imponible del Impuesto a la Renta común, ya que únicamente son deducibles los premios pagados, pero no los gastos operativos o relacionados con el negocio. Ahora, en el caso de no residentes en el Ecuador, la base imponible será únicamente el “total de los valores pagados por el usuario en cada transacción⁶⁸.” Hay una diferencia clara en el cálculo de la base imponible, ya que no se toma en cuenta las comisiones, ni se puede deducir el premio pagado. Esto tiene el mismo motivo, ya que la forma de recaudación del impuesto para no residentes es mediante empresas de cobro o instituciones financieras, imposibilitando la deducción ya que no existe una declaración, que contenga la conciliación tributaria. Además, la no deducción

⁶⁵ Decreto Ejecutivo 742, Decreto Ley Orgánica para el Fortalecimiento de la Economía Familiar, R.O. Suplemento 335, 20 de junio de 2023.

⁶⁶ ⁶⁶ Decreto Ejecutivo 742, Decreto Ley Orgánica para el Fortalecimiento de la Economía Familiar, R.O. Suplemento 335, 20 de junio de 2023.

⁶⁷ Artículo 35.5, Decreto Ley Orgánica para el Fortalecimiento de la Economía Familiar, 2023.

⁶⁸ Artículo 35.6, Decreto Ley Orgánica para el Fortalecimiento de la Economía Familiar, 2023.

del premio puede ser un incentivo para que las operadoras de los pronósticos deportivos abran un establecimiento permanente en el Ecuador. Por último, la recaudación del impuesto se hará de dos maneras. Primero, en el caso de residentes en el Ecuador, estos deberán presentar una declaración mensual del impuesto, el mismo que será pagado mediante el procedimiento y plazos que establezca el SRI. Segundo, para no residentes, las empresas de cobro sean Courier o entidades financieras, se convertirán en agentes de percepción y pagarán ellos el impuesto a la administración tributaria⁶⁹.

Como se puede ver, el impuesto a los pronósticos deportivos es una manera ingeniosa y novedosa de tributar, generando la obligación de que los ingresos de dichas empresas sean objeto de recaudación, sean residentes en el Ecuador o no. Es muy pronto todavía para analizar si el tributo es efectivo y cuánta recaudación genera, pero sin duda demuestra que es posible tributar a empresas residentes en otra jurisdicción.

Sin embargo, quedan dudas de cómo se determinó la tarifa del 15 %, ya que el propósito del tributo es recaudar valores provenientes de los pronósticos deportivos, pero aplicando una tarifa menor al Impuesto a la Renta común. El aplicar una tarifa menor demuestra que la proporcionalidad del tributo debe ser baja, pero, queda la duda de si 15 % sigue siendo un valor demasiado elevado y afecta a principios de la tributación como la capacidad contributiva y la no confiscatoriedad. Nada dice el impuesto respecto a mecanismo para evitar la doble imposición, así como tampoco se reforma el concepto del establecimiento permanente físico como fue el caso de Colombia que ya incluye el concepto de presencia económica significativa.

8.3. Aplicabilidad del Pilar I y del Artículo 12b

Tanto el Pilar I de la OCDE, como el artículo 12b de la ONU son propuestas interesantes, que el Ecuador debe considerar de manera seria y minuciosa, sin embargo, ambas presentan consideraciones prácticas y complejas que deben tomarse en cuenta al momento de analizarlas. Por ejemplo, consideraciones en función de la recaudación que representan frente al costo de implementarlas, así como el cuidado que se debe tener para que las empresas de servicios digitales no pierdan el interés en operar en el país. Por último, es crucial que se cuente con la seguridad jurídica de que la propuesta será bien aplicada.

⁶⁹ Artículo 35.8, Decreto Ley Orgánica para el Fortalecimiento de la Economía Familiar, 2023.

Primero, las propuestas en materia tributaria deben pasar por el Presidente de la República y la Asamblea Nacional. No es objeto de este trabajo detallar el proceso legislativo, pero es de común conocimiento que, sin voluntad política y coaliciones legislativas, la probabilidad de que la Asamblea vote de manera favorable es baja, sobre todo por lo que las reformas conllevarían.

Por otro lado, adherirse al Pilar I de la OCDE consiste en que el Ecuador se vuelva parte del Marco Inclusivo, lo cual debe igualmente pasar por un dictamen favorable de la Corte Constitucional y la aprobación para ratificación por parte de la Asamblea Nacional. El artículo 419 de la Norma Suprema aclara que la ratificación de tratados internacionales requerirá aprobación previa por parte de la Asamblea Nacional, en siguientes casos:

Art. 419.- La ratificación o denuncia de los tratados internacionales requerirá la aprobación previa de la Asamblea Nacional en los casos que:
(...)
7. Atribuyan competencias propias del orden jurídico interno a un organismo internacional o supranacional. (...) ⁷⁰

Por la naturaleza del Pilar I, no sería el Ecuador quien determine el porcentaje de asignación del impuesto único global, es decir, el valor del impuesto recaudado. Se podría considerar también que la potestad tributaria del Ecuador se reasignaría a la aplicación de normas mundiales provenientes de la OCDE, por lo que de alguna manera se ve mermada la soberanía del país.

En el supuesto que se llegue a aplicar la propuesta de la ONU relativa al artículo 12b, las consideraciones prácticas seguirán siendo las mismas, excepto la aprobación previa de la Asamblea Nacional. Es decir, existe igual la necesidad de reformar cuerpos normativos, con las complicaciones inmersas en ello. Sin embargo, la ratificación de los tratados bilaterales para evitar la doble imposición no requiere de aprobación previa por parte de la Asamblea Nacional, conforme el dictamen de la Corte Constitucional número 20-19-TI/19, emitido el 16 de julio de 2019⁷¹.

Por último, existe la posibilidad de implementar un impuesto interno, que ataque de manera directa a las EMN de economía digital. Este impuesto deberá seguir el mismo proceso que cualquier reforma legal en materia tributaria, es decir, constar en un proyecto de Ley presentada por el Ejecutivo y ser aprobado por la Asamblea Nacional. Al igual

⁷⁰ Artículo 419, Constitución de la República del Ecuador, R.O. 449, 20 de octubre de 2008, reformada por última vez el 25 de enero de 2021.

⁷¹ Dictamen No. 20-19-TI/19, Corte Constitucional del Ecuador, 16 de julio de 2019.

que se mencionó anteriormente, la voluntad política se vuelve crucial para que esto suceda.

9. Conclusiones y recomendaciones

Antes de analizar las conclusiones que este trabajo otorga, es importante mencionar que se realizó una solicitud de acceso a la información pública al Servicio de Rentas Internas, para obtener los datos de recaudación de IVA a los servicios digitales del ejercicio fiscal 2022. Sin embargo, el SRI no envió la información solicitada, por lo que el análisis efectuado en este trabajo fue de orden cualitativo, mas no cuantitativo. El propósito de la solicitud de acceso a la información era que, utilizando los valores de recaudación de IVA, es decir del 12 % de los ingresos de EMNs de servicios digitales, se puede obtener el 100 % de ingresos y, con estos valores, calcular, al menos de manera aproximada, cuánto recibiría el Ecuador aplicando el Pilar I de la OCDE o el artículo 12b de las Naciones Unidas.

Como se ha demostrado durante este trabajo, tanto el Pilar I de la OCDE como el Artículo 12b de las Naciones Unidas son propuestas que deben ser evaluadas por el Ecuador. Sin embargo, ambas cuentan con complicaciones que, hoy en día, imposibilitan su aplicación. En el caso del Pilar I de la OCDE, sin el apoyo de los países que cuentan con materialidad significativa en el número de clientes de los operadores de servicios de economía digital, esta propuesta se vuelve inviable. Por el otro lado, la propuesta de la inclusión del artículo 12b en el tratado modelo de las Naciones Unidas presenta una manera de tributación más simple de implementar (internamente), pero la negociación previa entre países y la decisión de los detalles del tratado la vuelven, por ahora, inviable.

En concepto, al Ecuador podría convenirle la propuesta de las Naciones Unidas. Primero, no se necesita mayor análisis para saber que el poder de negociación en la escala internacional del Ecuador no es significativo. Esto repercute en su capacidad de formar parte de Grupos de Trabajo de la OCDE, así como de incluir observaciones realizadas, de ser el caso, a las fórmulas de aplicación del Pilar I. Además, los ingresos generados por EMNs en el país, por más de superar los umbrales establecidos, no son suficientemente altos como para que el Ecuador pueda recaudar un valor significativo, en comparación con lo que recaudaría aplicando el Artículo 12b.

El modelo de la ONU para el cobro es similar al sistema de retención en la fuente que ya maneja el Ecuador, permitiendo que los países que tengan intención de llegar a acuerdos se sienten a negociar bajo una perspectiva individual pero con un régimen de

aplicación global. No está por demás mencionar que otro camino para el Ecuador, podría ser sin duda la inclusión de un impuesto digital soberano que reúna las condiciones y características de impuestos de otras regiones. Es decir, con lineamientos como los establecidos en las Directivas en la Unión Europea para la creación de impuestos digitales. Este esbozo de solución ya se lo ve en la creación del impuesto a las apuestas digitales. Lo que no puede el Ecuador es quedarse aislado del mundo, sin embargo el compás de espera será también un buen aliado para un país como Ecuador, pues permitirá entender hacia donde va el mundo y que sistemas aplican a fin de posteriormente tomar una decisión acertada.

Además, en una decisión histórica, el 23 de noviembre de 2023 el Segundo Comité de la Asamblea General de las Naciones Unidas adoptó la Resolución A/C.2/77/L.11, enfocada en la preparación de un documento inclusivo de tributación internacional. Esta decisión es de crucial importancia no solo por su contenido, pero por quien la propuso y cómo se distribuyeron los votos. Primero, Nigeria fue el proponente del proyecto, demostrando la intención de las naciones en vías de desarrollo de contar con mecanismos internacionales que promuevan una tributación justa y liderada por actores más allá de los tradicionales. Por el otro lado, la Resolución fue adoptada con votos favorables de un sinnúmero de países en vías de desarrollo, votos en contra del bloque de la Unión Europea y, lo más sorprendente, voto favorable de China. Esto demuestra que el mundo está rechazando los Pilares de la OCDE y tornando hacia organizaciones con una mayor democracia y participación como lo es las Naciones Unidas.

Queda claro que el mundo está moviéndose hacia maneras novedosas de tributar a la economía digital, prevaleciendo los impuestos directos y unilaterales de tipo DSTs. Esto demuestra que la voluntad de encontrar un régimen global para tributar a las EMNs, al momento de elaborar este trabajo, no cuenta con absoluta claridad.

Finalmente, es importante mencionar que en el país debe generarse una discusión de temas relativos a la institución del concepto de establecimiento permanente, además deben obtenerse datos de las empresas que operan en el país, sus ingresos y el potencial recaudatorio. Así mismo, debe velarse por obtener una igualdad en el tratamiento fiscal de los operadores de tecnología que se encuentren siendo residentes fiscales, frente a los no residentes, a fin de que se dote de seguridad jurídica y condiciones parejas para la operación en el país.