

UNIVERSIDAD SAN FRANCISCO DE QUITO USFQ

Colegio de Jurisprudencia

**Desafíos y oportunidades de la Tributación del
Comercio Electrónico: un análisis normativo y su
convergencia con los estándares internacionales**

María Cristina Bastidas Ruiz

Jurisprudencia

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

Quito, 17 de abril de 2025

© 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:	María Cristina Bastidas Ruiz
Código:	00320279
Cédula de identidad:	0924958150
Lugar y Fecha:	Quito, 17 de abril de 2025

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 <http://bit.ly/COPETheses>.

UNPUBLISHED DOCUMENT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 <http://bit.ly/COPETheses>.

DESAFÍOS Y OPORTUNIDADES DE LA TRIBUTACIÓN DEL COMERCIO ELECTRÓNICO: UN ANÁLISIS NORMATIVO Y SU CONVERGENCIA CON LOS ESTÁNDARES INTERNACIONALES¹

CHALLENGES AND OPPORTUNITIES OF TAXING E-COMMERCE: A REGULATORY ANALYSIS AND ITS CONVERGENCE WITH INTERNATIONAL STANDARDS

María Cristina Bastidas Ruiz²

Cristinabastidas20@hotmail.com

RESUMEN

El presente trabajo se motivó en la falta de un marco normativo actualizado en Ecuador para la tributación del comercio electrónico transfronterizo, generando riesgos de pérdida de recaudación. La pregunta de investigación indagó cómo afectaría la inclusión de presencia económica significativa para gravar la renta de multinacionales y que lineamientos jurídicos proponer. Se utilizó una metodología deductiva que combina métodos dogmático, histórico, comparado y sociológico. Se encontró que la normativa ecuatoriana se encuentra intentando regular de manera de correcta el comercio electrónico implementando figuras desde el 2021, pero aún quedan vacíos y limitaciones para una regulación adecuada, especialmente en el Impuesto a la Renta. Se concluyó la necesidad de incluir propuestas internacionales como la presencia económica significativa y la implementación del impuesto mínimo global que resulta menester para los desafíos del comercio electrónico, de la mano de actualizar convenios internacionales y cooperación internacional para evitar evasión, elusión y doble tributación.

PALABRAS CLAVE

Economía digital, impuesto servicios digitales, OCDE, Impuesto mínimo global.

ABSTRACT

The present work was motivated by the lack of an updated and effective regulatory framework in Ecuador for cross-border taxation in e-commerce, this generates a risk of lost revenue or collection loss to the country. The research question inquired about how the inclusion of significant economic presence would affect the taxation of multinational corporation and what legal guidelines could be proposed. Throughout this paper, a deductive methodology was used, combining dogmatic, historical, comparative, and sociological methods. It was found that Ecuadorian regulations have been attempting to regulate in a correct way e-commerce, by implementing adequate measures since 2021, but there are still gaps and limitations for an adequate regulation. It was concluded that the need to include international proposals, such as the implementation of the global minimum tax is essential for the challenges e-commerce presents, along with updating international agreements and international cooperation to prevent evasion, avoidance, and double taxation.

KEYWORDS

Digital economy, digital service tax, OECD, global minimum tax.

¹ Trabajo de titulación presentado como requisito para la obtención del título de Abogada. Colegio de Jurisprudencia de la Universidad San Francisco de Quito. Dirigo por Ricardo Montalvo Lara.

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.

SUMARIO

1.INTRODUCCIÓN.- 2. ESTADO DEL ARTE.- 3. MARCO NORMATIVO Y JURISPRUDENCIA.- 4. MARCO TEÓRICO.- 5. CONTEXTO LEGAL.- 6. NACIMIENTO DEL IMPUESTO A SERVICIOS DIGITALES A NIVEL MUNDIAL- 7.- ADAPTACIÓN DE LOS CONVENIOS PARA EVITAR EVASIÓN EN EL COMERCIO ELECTRÓNICO.- 8. LIMITACIONES DEL RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNACIONAL ANTE LOS DESAFÍOS DEL COMERCIO ELECTRÓNICO.- 9. TRATAMIENTO FISCAL DEL IVA EN EL COMERCIO ELECTRÓNICO EL RÉGIMEN ACTUAL ECUATORIANO.- 10. PLAN DE ACCIÓN BEPS. - 11. ANÁLISIS DEL GLOBE: GLOBAL ANTI BASE EROSION.- 12. CONCLUSIONES.

1. Introducción

El comercio electrónico es un resultado de la globalización la cual lleva a la intención del fisco a regularlo, siendo una figura ajena a lo habitual de localizar los impuestos del lugar donde se reside. El problema central que aborda la presente investigación radica en la falta de un marco normativo actualizado en el Ecuador que regule de una forma eficaz la tributación de las transacciones digitales, especialmente enfocado en el contexto transfronterizo, generando riesgos de evasión, elusión fiscal y/o doble tributación.

Esta problemática resulta interesante porque desafía principios fundamentales del derecho tributario tales como: la residencia, la fuente de la renta y la presencia física, mismos que a nivel histórico constituyen la base para determinar la potestad tributaria de los estados. En un entorno de empresas multinacionales, donde estas pueden operar simultáneamente en varios países sin necesidad de establecerse físicamente, el sistema fiscal presenta signos de obsolescencia llevando hacia una debilidad estructural.

En este contexto, la presente investigación busca responder a la siguiente pregunta: ¿Cómo afecta la falta de inclusión de presencia económica significativa a la tributación de multinacionales en Ecuador y cómo se ha abordado internacionalmente?

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, OCDE propone instrumentos a lo largo de los últimos años que buscan solucionar esta problemática a nivel mundial, desde el Plan *Base Erosion and Profit Shifting*, BEPS que luego desencadena al Impuesto Mínimo Global, su implementación requiere coordinación internacional y una

excelente cooperación entre las multinacionales y el fisco de cada administración. En el caso de Ecuador, la normativa interna ha sido reactiva ante el cambio pero no del todo eficaz.

Es importante mencionar que la rapidez con la que evoluciona la economía digital frente a la lentitud de los procesos legislativos y la falta de una definición jurídica precisa y actualizada de comercio electrónico, sumado de la resistencia de actores económicos y tecnológicos con alto poder de mercado que influyen de manera directa a las políticas fiscales mundiales hacen que este problema tome su tiempo en resolver.

Este trabajo busca el análisis crítico de la normativa nacional e internacional desde la implementación del comercio electrónico para evaluar su efectividad frente a los desafíos de la misma y proponer lineamientos jurídicos que permitan un régimen equitativo y eficaz con los estándares internacionales. Como resultado, se espera identificar los vacíos normativos actuales, las propuestas internacionales y su viabilidad en la aplicación de las mismas. Este trabajo busca contribuir con insumos técnicos para una futura reforma normativa ecuatoriana que asegure una adecuada fiscalización y recaudación en la creciente era digital.

2. Estado del arte

Para la realización del trabajo, se llevó a cabo una revisión exhaustiva de literatura referente al tratamiento de la tributación frente al comercio electrónico. Al respecto, Ramos señala que determinadas características de las actividades económicas alojadas en el comercio electrónico acreditan de manera exponencial las oportunidades para que las empresas multinacionales minoren la carga tributaria a través de estrategias de erosión de las bases imponibles y de traslado de beneficios hacia territorios de nula o baja tributación³. Esta situación compromete principios de tributación como el de generalidad, debilitando la capacidad de los estados para realizar una recaudación efectiva, en especial para los países en vías de desarrollo.

³ Jesús Ramos Prieto, coord., Erosión de la base imponible y traslado de beneficios: estudios sobre el plan BEPS de la OCDE. Comentarios a las acciones 1, 2, 5, 6, 8, 13 y 15, Pamplona: Aranzadi, 2016.

Por su parte, FitzGerald y Dayle Siu⁴ argumentan que el crecimiento de la libertad de movimiento de capital en la globalización ha hecho que la competencia fiscal entre los países se intensifique. Esta tendencia de libertad de movimiento lleva a la baja en las tasas de impuestos sobre la renta de las sociedades. Esta competencia fiscal presiona a los gobiernos a desplazar la carga tributaria hacia impuestos al consumo, exacerbando la desigualdad de ingresos tanto en economías desarrolladas como en economías en desarrollo. Los autores sostienen que la erosión de la base imponible basada en la planificación fiscal agresiva y las estructuras extraterritoriales es más problemático que las tasas impositivas y perjudica a países en desarrollo.

Ahora bien, Hakelberg⁵, menciona en su análisis del Plan *Base Erosion and Profit Shifting*, Plan BEPS, que a pesar de la ambición que presenta este proyecto de reformar las reglas fiscales internacionales, gracias a la influencia de intereses nacionales y oposición de las multinacionales, países como Estados Unidos prefieren preservar los pilares de tributación de sus sistema. El autor resalta que, si bien este proyecto introdujo medidas importantes, como el reporte país por país y la ampliación de los derechos de los estados en el contexto de la economía digital, la resistencia de Estados Unidos provocó la proliferación de medidas unilaterales por los demás países para gravar a multinacionales no residentes.

En la obra *Taxing Profit in a Global Economy*⁶, se analiza efectivamente los fundamentos de la tributación de beneficios empresariales en un contexto global y se propone criterios claves para evaluar los impuestos directos sobre las ganancias o beneficios empresariales, tales como la equidad, la eficiencia económica, la resistencia a la elusión, la facilidad de administración y la compatibilidad de incentivos.

Finalmente, Assorey, en *Tributación de la economía digitalizada*⁷, menciona la necesidad de buscar un nuevo paradigma para la economía digitalizada, empezando por la

⁴ FitzGerald, Valpy, and Erika Dayle Siu. "The Effects of International Tax Competition on National Income Distribution." In *International Policy Rules and Inequality: Implications for Global Economic Governance*, edited by José Antonio Ocampo, 243–72. Columbia University Press, 2019. <http://www.jstor.org/stable/10.7312/ocam19084.11>.

⁵ Hakelberg, Lukas. "THE BEPS PROJECT: Long Live Arm's Length." In *The Hypocritical Hegemon: How the United States Shapes Global Rules against Tax Evasion and Avoidance*, 106–30. Cornell University Press, 2020. <http://www.jstor.org/stable/10.7591/j.ctvq2vzdx.12>.

⁶ Laurens, van A. "Taxing Profit in a Global Economy, M. Devereux, A. Auerbach, , M. Keen, , P. Oosterhuis, , W. Schön, and J. Vella, . Oxford: Oxford University Press, 2021." *Economics and Philosophy*, vol. 38, no. 3, 2022, pp. 513-519

⁷ Assorey, Ruben. "Tributación de la economía digitalizada" Editorial Aranzadi, S.A.U., 2021.

inminente imposibilidad de aplicar el concepto de establecimiento permanente en las modalidades de la economía digitalizada. El concepto de presencia económica significativa, junto con reglas de conexión y atribución, parecería ser la forma ideal de atribuir un nexo para la sujeción de la renta.

Seguido de esto, a pesar de los esfuerzos de la OCDE por la unificación y las modificaciones realizadas al Pilar 1 en el Blueprint Report de octubre de 2020⁸, se concluyó que los costos de implementación, debido a los numerosos cálculos que requiere el sistema propuesto, puede ser que los costos de su implementación terminen no atribuyendo correctamente el impuesto a la jurisdicción de mercado. Consecuentemente, han surgido medidas unilaterales por parte de varios países para regular el comercio electrónico, dejando de lado el multilateralismo, figura importante en la economía digitalizada.

3. Marco Normativo y Jurisprudencial

Para el análisis del marco normativo y jurisprudencial, desde el ámbito internacional, se analizará a través del soft law, el Proyecto BEPS⁹ realizado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, OCDE. Este proyecto tiene la finalidad de combatir las conductas agresivas que son utilizadas por multinacionales para trasladar beneficios a jurisdicciones que tienen muy baja o nula tributación. Para la realización de esta investigación, se abordará normativa nacional, regional e internacional en la materia que versa.

En cuanto al ámbito regional, se analizará la Decisión 578 de la Comunidad Andina, CAN esta establece un régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal entre los países miembros, siendo estos, Bolivia, Ecuador, Perú y Colombia¹⁰. El enfoque de esta decisión está basado en que la renta o patrimonio no sea grabado en más de un país miembro y así cuidar del comercio y la inversión entre los países. Sin embargo, al ser antiguo

⁸ OECD (2020), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/beba0634-en>.

⁹ OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, (2013). Disponible en: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>. (último acceso 13/03/2025)

¹⁰ Comunidad Andina, Decisión 578: Régimen para evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal, Gaceta Oficial No. 1063, Lima, 5 de mayo de 2004.

al comercio electrónico no contempla conceptos relacionados a que la renta no solo pertenece al lugar donde está el establecimiento físico.

En Ecuador, la normativa tributaria relacionada directamente al comercio electrónico parecería ser amplia, sin embargo, lo que genera incertidumbre y posibles conflictos de jurisdicción es que los principios sobre los que se basa están obsoletos en relación al concepto de donde se genera la renta. Existen varios cuerpos legales que lo regulan, existe una Ley de Comercio Electrónico, misma que es no es necesaria su análisis porque no versa sobre la tributación y sus conceptos son similares y se encuentran mejor regulados en el Código del Comercio.

Ahora bien, siendo la Constitución de la República del Ecuador el cuerpo legal máximo del país, es menester analizar la naturaleza de la tributación para entender su alcance y principios generales. Los tributos se establecen como un deber y responsabilidad de los ecuatorianos de cooperar con el estado mediante el pago de los tributos establecidos por la ley¹¹. Seguido de esto, existen varios cuerpos normativos que regulan los impuestos en el país. Se empleará el Código de Comercio, este cuerpo normativo determina a los comerciantes tanto nacionales como internacionales y regula la forma en la que ejercen sus actos de comercio¹².

Adicionalmente el Código Tributario¹³ para ver principios tributarios, la Ley de Régimen Tributario Interno¹⁴, LRTI y su reglamento mismos que establecen disposiciones específicas sobre la imposición, pago, liquidación y control de los impuestos. En especial del Impuesto a la Renta y el Impuesto al Valor Agregado en materia de comercio electrónico. Este apartado busca ubicar al lector en la línea legal y jurisprudencial más importante respecto a la tributación en el comercio electrónico.

4. Marco teórico

El comercio electrónico ha transformado la manera en que los consumidores y las empresas interactúan, eliminando barreras como la movilización y abriendo paso a

¹¹ Constitución de la República del Ecuador, [CRE], R.O. 449, 20 de octubre de 2008, reformada por última vez R.O. N/D de 25 de enero 2021

¹² Código de Comercio. R.O. Suplemento 497 de 29 de mayo de 2019, última reforma 02 de julio de 2023

¹³ Código Tributario. R.O. Suplemento 38 de 14 de junio de 2005, última reforma 20 de diciembre de 2023

¹⁴ Ley de Régimen Tributario Interno [LRTI]. R.O. Suplemento 423, de 07 de noviembre de 2004, última reforma 30 de diciembre de 2024.

transacciones globales en cuestión de un click¹⁵. Sin embargo, esta expansión en materia tributaria, dificulta su regulación y fiscalización de las transacciones que se realizan a través de las diversas plataformas en la red. La falta de una base regulatoria clara en Ecuador sobre la renta en tributación de las transacciones digitales requiere de mejoras para fundamentar correctamente su tratamiento fiscal en el país.

La jurisdicción y la tributación presentan desafíos debido a la naturaleza intangible de las transacciones y la ausencia de un establecimiento físico donde las personas compran. Según Tambussi y Alvarez Rubio¹⁶, la globalización del mercado digital genera un entorno donde los consumidores pueden interactuar con proveedores de diferentes jurisdicciones lo que implica interrogantes sobre donde se considera que ocurre la transacción a efectos tributarios. La dificultad radica en determinar qué jurisdicción tiene derecho a gravar la renta cuando no existe presencia física del proveedor del país del consumidor.

En consecuencia de esto, los Estados enfrentan la inminente dificultad de identificar la fuente de ingreso¹⁷. La dificultad para regular y fiscalizar las transacciones digitales radica en la naturaleza intangible y la ausencia de un establecimiento físico donde se realiza la compra. Los principios tradicionales del derecho tributario, basado en la residencia y la presencia física para la fuente de la renta, se vuelven desactualizados en un entorno donde las empresas operan en múltiples países a la vez sin necesidad de una sede física. En contraste con el comercio tradicional, donde la presencia física define la jurisdicción fiscal.

La OCDE ha impulsado propuestas¹⁸ en materia de tributación de comercio electrónico que han resultado relevantes y han sido analizadas por varios dogmáticos. El Pilar Uno busca reasignar los derechos de imposición para que las empresas tributen establecinedo un nexo digital y el Pilar Dos propone un impuesto mínimo global para evitar la competencia fiscal desleal. En síntesis, el Pilar Uno tiene como objetivo la reasignación de derechos de imposición y el Pilar Dos establece un impuesto mínimo global.

¹⁵ Williams, Dana M. *The Cost of Free Shipping: Amazon in the Global Economy*, edited by Jake Alimahomed-Wilson and Ellen Reese, 35–49. Pluto Press, 2020.

¹⁶ Tambussi, Carlos Eduardo, and Julio Álvarez Rubio. *La Protección Jurídica Del Consumidor Electrónico*. En Argentina., 1st ed., 69–80. Dykinson, S.L., 2023.

¹⁷ FitzGerald, Valpy, and Erika Dayle Siu. “The Effects of International Tax Competition on National Income Distribution.” In *International Policy Rules and Inequality: Implications for Global Economic Governance*.

¹⁸ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), *Puntos destacados: Enfoque de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía* (París: OCDE, octubre de 2021).

Ahora bien, el impacto de casos como el de FIAT¹⁹ en Europa revela como ciertas estructuras fiscales pueden ser utilizadas por una multinacional para redirigir sus beneficios hacia jurisdicciones de baja o nula tributación, en este caso el Tribunal General de la Unión Europea confirmó que se trataba de una ventaja fiscal indebida. El *ruling* constituía una ayuda estatal encubierta por parte de Luxemburgo distorsionando el mercado mediante ventajas fiscales selectivas. Este tipo de casos atenta contra el principio de equidad y neutralidad fiscal²⁰. En aras de resolver estos conflictos, partiría la base de utilizar la figura de presencia económica significativa para la discusión sobre la tributación de las empresas digitales.

De la mano de esto, el caso del Impuesto Digital en Francia²¹, mismo que se inició mediante la ley No. 2019-759, la cual establecía una alícuota del 3% sobre los ingresos por servicios imponible prestados en Francia ante la inminente necesidad de regular el enriquecimiento de las multinacionales sobre los habitantes del país. Luego, la ley implementó y complementó normas para su mejor entendimiento, al ser una figura nueva era de esperarse que esto sucediera al igual que en cualquier otro país. Este es un ejemplo idóneo de cómo algunos países generan medidas unilaterales para gravar empresas multinacionales.

En Ecuador, la falta de una regulación normativa tributaria actualizada que supere la obsoleta base de la presencia física genera una incertidumbre que afecta la recaudación y la competitividad del mercado. La LRTI y su reglamento adolecen de un principio que grave la renta atendiendo a la presencia económica significativa, un concepto que resulta clave en la economía digital transfronteriza, más allá de la forma tradicional de ubicación según el establecimiento físico. Resulta menester implementar reglas fiscales globales como las propuestas de la OCDE, estas reglas buscan gravar las actividades económicas donde se genere valor sin que la presencia física sea fundamental.

La existencia de esta ausencia normativa crea un entorno de desigualdad e indefensión para los negocios locales en línea quienes sí mantienen la obligación de pago de tributos en base a la renta. Seguido de esto, la escasez presente en los acuerdos

¹⁹ Tribunal General de la Unión Europea. *Sentencia del Tribunal General (Sala Cuarta ampliada) de 8 de noviembre de 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Comisión Europea (Asunto T-755/15)*. EUR-Lex. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX:62015TJ0755>.

²⁰ OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264192744-en>.

²¹ Francia. *Loi n° 2019-759 du 24 juillet 2019 portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés*. Journal officiel de la République française, 25 juillet 2019. <https://www.legifrance.gouv.fr/jorf/id/JORFTEXT000038811588>.

internacionales sobre el cambio de los principios que trae el comercio electrónico, al ser un concepto nuevo, complica aún más la implementación de un control fiscal eficiente.

5. Contexto legal

5.1. Normativa Nacional

El régimen tributario del comercio electrónico en Ecuador enfrenta significativos desafíos ante la ausencia de una base que regule el impuesto a la renta más allá de la presencia física y contemple una presencia económica relevante que regule efectivamente las transacciones transfronterizas. Es por esto que existe una incertidumbre que afecta de manera directa a la administración tributaria en su capacidad de recaudación tributaria.

La Constitución de la República del Ecuador establece el principio de equidad tributaria y la obligación de los ecuatorianos de contribuir con el sostenimiento del Estado a través del pago de tributos²². En base a esto, resulta menester analizar que sucede con las multinacionales que generan renta de fuente ecuatoriana, no en su totalidad, pero sí de una manera significativa ante la globalización y el surgimiento del comercio electrónico, ya que la estructura actual del sistema tributario no contempla disposiciones en base a esto.

Seguido de esto, la sección quinta, menciona los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria²³ mismos que deberían ser usados como base para atribuir un nexo para la sujeción de la renta en materia de comercio electrónico. El mismo artículo menciona textualmente que se priorizarán los impuestos directos y progresivos, siendo el impuesto a la renta un impuesto directo debería ser priorizada su fijación en materia de la economía digitalizada.

En materia de comercio, el Código de Comercio es el alma para la normativa ecuatoriana. Este, define al comercio electrónico como toda transacción comercial de bienes o servicios digitales o no, realizado en parte o en totalidad a través de sistemas de información o medios electrónicos²⁴. Este es un claro ejemplo de las adaptaciones que hace la ley a nuevos tipos de comercio, promoviendo la seguridad jurídica y la protección de los derechos de los usuarios y consumidores en el comercio electrónico.

²² Artículo 83, CRE, 2008.

²³ Artículo 300, CRE, 2008

²⁴ Artículo 74, Código de Comercio, 2019. Última reforma: 2023

5.2. Normativa Internacional y Armonización Fiscal

A nivel mundial, organismos relevantes como la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos ha desarrollado el Pilar Uno²⁵ y Pilar Dos los cuales buscan establecer un marco de tributación equitativo para la transferencia de la carga fiscal. En primer lugar, el Pilar Uno se centra en la reasignación de los derechos de imposición fiscal. Busca que las compañías tributen en los países donde obtienen ingresos significativos, sin importar la presencia física en ellos.

Ahora bien, plataformas como Amazon, Temu y Shein, entre otras, que generan ingresos en múltiples jurisdicciones en el mundo sin la necesidad de estar físicamente presente o establecida en alguna de ellas en base a lo propuesto por el pilar deben tributar en los países donde operan. El Pilar Uno busca reasignar parte de las ganancias de las grandes multinacionales a los países donde están sus mercados y usuarios, enfocándose en un nuevo criterio basado en la presencia económica significativa.

Seguido de esto, el Pilar Dos propone la implementación de un impuesto mínimo global del 15% para evitar que las empresas decidan hacer un *shopping* de países para ver cual es el más conveniente, es decir, donde tributan nulamente o con un porcentaje extremadamente bajo que resulta fructífero para la empresa que se están enriqueciendo con esto²⁶. En aras de solucionar este conflicto, este mecanismo busca combatir la competencia fiscal desleal y garantizar que todas las empresas digitales contribuyan de manera proporcional.

En esta misma línea de ideas, Asorey²⁷ resalta la urgencia de una regulación fiscal internacional que atienda específicamente la creciente digitalización de los mercados. Es así, que ante al auge rápido y creciente del comercio electrónico países como Francia, siendo este pionero, adoptaron medidas unilaterales para gravar a las empresas digitales que operan en su país. El Impuesto a Servicios Digital en Francia²⁸, tenía como base imponible los ingresos

²⁵ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos [OCDE], *Pilar Uno – Importe B: Informe de Progreso sobre el Diseño de la Simplificación de los Precios de Transferencia*, OCDE, 2023. Disponible en: https://www.oecd.org/es/publications/pilar-uno-importe-b_98253daa-es.html. (último acceso 13/03/2025)

²⁶ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), *Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*, OCDE, 2023. Disponible en: <https://www.oecd.org/en/topics/sub-issues/global-minimum-tax/global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.html>. (último acceso: 13/03/2025)

²⁷ Asorey, *Tributación de la Economía Digitalizada*. Pag. 101

²⁸ Francia. *Loi n° 2019-759 du 24 juillet 2019 portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés*

brutos generados en Francia provenientes de servicios de intermediación y publicidad digital dirigida.

De este análisis, es importante destacar cómo estos acontecimientos crean un precedente en la lucha contra la evasión fiscal en el comercio digital. Es fundamental una armonización de los estándares internacionales impulsados como mencionados con anticipación por la OCDE, entidades que tienen como objetivo una tributación justa que proteja tanto a los consumidores como los estados.

6. Nacimiento del impuesto a servicios digitales a nivel mundial

6.1. Países europeos

Los países europeos tienen una tendencia para la imposición, salvo excepciones, que resulta importante destacar. Según señala Assorey, esta tendencia debe analizarse principalmente a través de dos elementos claves:

Sujeto pasivo: Empresas multinacionales digitales (facturación global mínima anual 750 millones de euros, y local de 3 a 50 millones de euros).

Hecho imponible: Según los países aplican un criterio amplio (servicios de publicidad en línea, servicios de intermediación en línea y servicios de transmisión de datos), o un criterio restringido a un específico hecho (publicidad, venta de datos de usuarios, etc.).²⁹

En el caso de España, a similitud de la Ley de Régimen Tributario Interno existe la Ley del Impuesto, misma que a partir del 2020 incluye una amplitud de definiciones ejemplificativas en cuanto al comercio electrónico facilitando así su entendimiento. En este mismo año, al igual que lo que sucedía mundialmente, los países empezaban a regular el impuesto de salida de divisas, resulta menester informar como a pesar de las advertencias de la OCDE y del gobierno de Estados Unidos España aprobó su proyecto de ley sobre el IDSD, sin embargo acorde a las noticias de El País³⁰ España esperaba recaudar 968 millones en base a este impuesto para el 2021.

Por su parte, el Reino Unido mantiene un impuesto directo del 2%³¹ a tres diferentes actividades digitales: plataforma de redes sociales, motores de búsqueda en la web y mercados en línea³². Lo interesante sobre esto, es el análisis que proporciona Jauregui mencionando que para el Gobierno británico, estos modelos de negocios obtienen valor

²⁹ Assorey, página 98.

³⁰ El país 29/12/20.

³¹ Finance Act 2020, 2020, c. 14, Parte 2, "Digital Services Tax".

³² Assorey, p. 109.

mediante a la participacion de usuarios, más no es un tributo que se grava de la venta. El impuesto se grava al uso de la intermediación no a la venta per se, siendo el hecho generador el surgimiento de ingresos por servicios digitales del Reino Unido. La legislación se enfoca en las empresas de mayor tamaño y las fija con un umbral superior a 500 millones de libras. Además, se contempla una desgravación o exención para empresas que tengan los márgenes reducidos³³.

En el caso de Francia³⁴, en el 2019, mediante la ley No. 2019-139, se aprobó un impuesto del 3% sobre los ingresos de ciertos servicios digitales proporcionados por grandes empresas del sector tecnológico. Este impuesto, similar al modelo de impuesto que ofrece Reino Unido se centra en gravar servicios digitales tales como la intermediación digital y la publicidad de los datos de los usuarios. Existe una norma que determina la presencia digital necesaria para la aplicación del tributo, en base a criterios de contabilidad³⁵. Este impuesto entró en vigor el 1 de enero 2020, la recaudación del impuesto al 2021, se encontró suspendida por un periodo de tiempo significativo tomando en cuenta las objeciones internacionales en base a la incertidumbre en torno a la reestructuración global de la tributación de la economía digital.

Por otro lado, un país un tanto más cauteloso a la aplicación del impuesto de salidad de divisas es República Checa, el Gobierno propuso en el 2019 este impuesto y a marzo de 2021 no se encontraba vigente aún según nos menciona Assorey en su libro. Este impuesto inició con la idea de que alícuota sea de 7%, pero mediante un acuerdo se redujo a 5% y es aplicado a ciertos servicios digitales, esto nos da luces de la incertidumbre que rige en torno a la aplicación y el nacimiento de este impuesto.

En definitiva, del análisis comparado se desprende que la imposición a la economía digital en Europa ha estado definida, desde los inicios de la aplicación, por la incertidumbre y el debate tanto técnico como político de la mano de la necesidad urgente de adaptar los sistemas fiscales de cada país al entorno globalizado, mismo que es rápido creciente. Estas reacciones de cada país, reflejan la complejidad de gravar modelos de negocio que no requieren de una presencia física.

³³ JAUREGUI María de los Ángeles, “Los servicios digitales en la imposición indirecta tanto nacional como provincial”, Errepar 2020.

³⁴ Assorey, p. 101.

³⁵ Ver Ley No. 2019-139

6.2. Países de latinoamerica

Este análisis se realiza en base al informe de 2019 del panorama fiscal de la Comisión Económica para América Latina y el Caribe, CEPAL, este informe refleja como para ese año de los 16 países que se analizó solo Perú y Uruguay habían implementado el impuesto sobre los servicios digitales. Cabe mencionar que, en los otros países se estaban presentando los proyectos de ley³⁶.

Es el caso de Brasil, que a mayo del 2020 presentó un proyecto para fiscalizar la contribución digital mismo que sería aplicado a residentes y no residentes de servicios digitales en el mercado brasileño. Este tributo rigiría para compañías que en el mercado brasileño generen ingresos brutos mayores a 100 millones de reales, lo cual equivale a 17 millones aproximadamente de dólares. El hecho imponible de este tributo son los ingresos por la publicidad sobre plataformas digitales de usuarios localizados en Brasil³⁷.

Como se mencionó con anticipación, Perú fue uno de los países pioneros en incorporar los servicios digitales en su Ley de Impuesto a la Renta³⁸. La modificación se realizó mediante la ampliación de la definición de rentas de fuente peruana incluyendo los ingresos remesados al exterior por concepto de pagos por suministro de servicios digitales³⁹. Esta ley define a los servicios digitales ampliamente como el servicio ofrecido mediante tecnología informática, caracterizado por ser esencialmente automático y dependiente de la tecnología. Mediante este informe se destaca también que, en la práctica este cambio en la legislación no resuelve todos los problemas que vienen de la digitalización de la economía. Esta regulación no incluía los bienes digitales, como *e-books* solo grava servicios. También, no aborda en ningún sentido la presencia económica significativa sin presencia física, siendo esto lo más relevante que trae el comercio electrónico⁴⁰.

Por su parte, Uruguay, desde 2017 incorporó a la base imponible la intermediación en plataformas multilaterales suministradas desde el exterior gravando este servicio con la tasa

³⁶ Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe, 2019 (LC/PUB.2019/8-P), Santiago, 2019.

³⁷ Assorey, p.115.

³⁸ Perú. *Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta*. Aprobado por Decreto Supremo N.º 179-2004-EF. Lima: Ministerio de Economía y Finanzas, 2004.
<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/renta/ley/index.html>.

³⁹ Perú. Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT). *Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. Capítulo II: Renta de Fuente Peruana*. Aprobado por Decreto Supremo N.º 122-94-EF.
<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/renta/regla/cap2.pdf>.

⁴⁰ Informe de 2019 del panorama fiscal de la Comisión Económica para América Latina y el Caribe.

general del IVA. La manera de incluir esto, era mediante un proceso de inscripción de empresas no residentes mismo que para el inicio de 2018 se contemplaba exitoso ya que no exigía un representante en el país y daba validez a la documentación tributaria de su país de residencia. Uno de los defectos de esta regulación temprana fue que Uruguay optó por cobrar directamente a los proveedores no residentes sin establecer un mecanismo de retención en tarjetas de crédito o débito. Algo que resulta interesante destacar, es que se presumía 50% de la renta es de fuente uruguaya cuando el oferente se encuentre en el exterior⁴¹.

Otro país vecino del Ecuador que adoptó medidas tempranas fue Colombia, mediante una reforma al Estatuto Tributario Nacional de 2016, se modificó que los servicios prestados desde el exterior se entenderían prestados en el territorio nacional, por consiguiente, serían gravados con IVA. Desde julio de 2018, la gran parte de los servicios digitales se encuentran gravados con la tasa general del IVA. Algo de admirar es que este país siguió todas las recomendaciones de la OCDE relacionadas con los servicios digitales, esto hizo que incorporarán al IVA los servicios prestados por no residentes, que anteriormente no se gravaban. Algo que también incluyó que destaca es la exenciones, entre las que vale la pena mencionar la educación virtual y la adquisición de licencias de software.

El tratamiento fiscal en torno a los servicios digitales en América Latina demuestra avances significativos aunque aún, a pesar de que han pasado años desde este informe existen desafíos en torno al creciente mercado del comercio electrónico. Se ha reforzado con el pasar de los años mecanismos para retención y fiscalización. Es evidente la necesidad de una armonización global mediante la aplicación de estándares internacionales como los propuestos por la OCDE.

6.3. Ecuador

En el caso ecuatoriano, la regulación de los servicios digitales en materia tributaria, relacionada al IVA, fue incorporada mediante la Ley Orgánica de Simplificación y Progresividad Tributaria, vigente desde el 16 de septiembre de 2020. A partir de esta reforma, se introdujeron disposiciones tanto en la LRTI, como en su reglamento, con el objetivo de gravar adecuadamente los servicios digitales importados, en respuesta con las tendencias internacionales y en busca de evitar la evasión fiscal en el ámbito de la economía digital.

⁴¹ Informe de 2019 del panorama fiscal de la Comisión Económica para América Latina y el Caribe.

El reglamento de la Ley Orgánica de Simplificación y Progresividad Tributaria, profundiza en los aspectos claves relacionados con la tributación de estos servicios. En primer lugar, establece el momento de retención⁴² estableciendo que este ocurre al momento que el residente efectúa el pago por la adquisición de servicios digitales de proveedores no domiciliados en el país. Seguido de esto, desarrollo el procedimiento del registro de los prestadores⁴³ con el fin de ser identificados como sujetos pasivos del tributo.

Asimismo, este reglamento designa a los agentes de retención del IVA⁴⁴, en la importación de servicios digitales y designa a las entidades emisoras de tarjetas de crédito o débito como agentes de retención en la fuente del 100% del IVA generado en los pagos mediante estos medios por concepto de servicios digitales importados. Esta medida busca facilitar el cumplimiento tributario mediante el uso de intermediarios financieros, dada la inminente dificultad de fiscalizar directamente a los prestadores no residentes.

En paralelo, también define el concepto de los agentes de percepción⁴⁵ en el contexto digital, define que son los prestadores de servicios digitales que se encuentran registrados en el catastro del SRI. En conjunto, estas disposiciones reflejan el esfuerzo de Ecuador por adaptar su normativa tributaria a la nueva realidad del comercio digital. Es importante destacar que estos cambios se alinean con las recomendaciones de los organismos internacionales como la OCDE, que promueve la equidad fiscal en la economía digitalizada. Como dato interesante, acorde al diario la hora, en promedio este IVA a los servicios y plataformas digitales representa una recaudación de más de \$33 millones cada año⁴⁶.

Ahora bien, a similitud de lo que se ha realizado en materia de IVA en el país, que se ha avanzado significativamente es necesario actualizar de forma integral la normativa relativa al impuesto de la renta. Esta actualización debería orientarse a incorporar criterios similares a los ofrecidos en materia de impuesto al valor agregado, como la presencia económica significativa o el lugar de consumo efectivo que permitirían atribuir la renta generada por empresas multinacionales. De esta manera, si tienen una presencia significativa

⁴² Art. 148.1, Reglamento A Ley Orgánica De Simplificación Progresividad Tributaria

⁴³ Art. 6.1., Reglamento A Ley Orgánica De Simplificación Progresividad Tributaria

⁴⁴ Art. 147.1, Reglamento A Ley Orgánica De Simplificación Progresividad Tributaria, Segundo Registro Oficial Suplemento 260 - 04-08-2020.

⁴⁵ Art. 147.2, Reglamento A Ley Orgánica De Simplificación Progresividad Tributaria

⁴⁶ Diario La Hora, 06 de septiembre de 2024.

en el mercado ecuatoriano y generan ingresos significativos atribuirán esta a la jurisdicción ecuatoriana.

7. Adaptación de los convenios para evitar evasión en el comercio electrónico

La República del Ecuador tiene a la actualidad vigente veintitres convenios suscritos para evitar la doble imposición y prevenir el fraude fiscal. El Convenio que mantiene con Alemania es un ejemplo a seguir de cómo el objetivo de los convenios debería ser adaptarse ante el cambio, por ejemplo, en este convenio en su artículo segundo menciona como el convenio se aplicará también a los impuestos futuros de naturaleza idéntica o análoga que se añadan⁴⁷. En este caso, entre Ecuador y Alemania está previsto los escenarios fiscales cambiantes, como es el caso del comercio electrónico. Sin embargo, muchos de estos tratados fueron suscritos en una época donde el comercio electrónico no era una figura posible, por lo que se vuelve urgente la modernización y sobre todo la armonización de estas definiciones basándose en estándares actuales, un ejemplo, de estos estándares son los propuestos por la OCDE y el Proyecto BEPS.

Además, la Decisión 578 establece criterios que resultan claros sobre la residencia fiscal, la correcta distribución de potestades tributarias y cual es tratamiento que se debe dar a los beneficios empresariales, intereses, dividendos y regalías⁴⁸. De esta manera, esta decisión de los países que conforman la CAN busca evitar la doble imposición económica y jurídica que puede surgir de la coexistencia de distintas, aunque algo similares, legislaciones fiscales. La manera que esta decisión elimina la doble tributación es mediante el método de imputación, este de una forma idónea permite que entre los países se conceda un crédito tributario por los impuestos que fueron pagados en otro país de los miembros de la CAN.

El fin que tiene la Decisión 578 es noble, busca beneficiar a la Comunidad Andina mediante un mecanismo que garantiza una tributación más justa y sobre todo promueve la transparencia fiscal, esto genera confianza entre los inversionistas y operadores del comercio. Esta decisión fomenta el intercambio de información tributaria entre los países miembros, así

⁴⁷ “Convenio entre la República del Ecuador y la República Federal de Alemania para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio”, firmado en Quito el 7 de diciembre de 1982. Documento en PDF.

⁴⁸ Ver Decisión 578

se busca detectar y sobre todo prevenir transacciones transfronterizas que puedan resultar en evasión al fisco.

Sin embargo, el artículo tercero habla sobre la jurisdicción tributaria en el impuesto a la renta⁴⁹. Esta está basada en la fuente productora, misma que es interpretada como la presencia física o el lugar donde se realizan materialmente las actividades económicas. En el párrafo segundo del artículo dice que las demás jurisdicciones que se atribuyan potestad de gravar las referidas rentas deberán considerarlas como exoneradas para efectos de determinación de impuesto a la renta. El problema radica que esta fuente productora debería ser vista también en base a la presencia económica relevante.

La presencia económica relevante busca establecer un nexo fiscal en jurisdicciones donde una empresa realiza actividades económicas significativas aun que no tenga una establecimiento físico. Por ejemplo, si un comercio electrónico domiciliado en Bolivia genera la mayor parte de su renta de ventas en línea a Ecuador, este debería retener renta también ya que las ganancias se generan de fuente ecuatoriana. Este concepto de fuente productora debería evolucionar para incluir una figura de presencia económica relevante como un criterio clave para la jurisdicción tributaria en materia de impuesto a la renta ante la economía digital.

7.1. Interpretaciones del Servicio de Rentas Internas

El SRI ofrece sus extractos de consultas vinculantes⁵⁰ para que los ciudadanos residentes ecuatorianos puedan resolver sus dudas basados a criterios emitidos por el fisco, como es de conocimiento general, siendo el SRI la entidad encargada de los tributos mediante estos criterios y siguiendo la doctrina de los actos propios⁵¹ estos tienen fuerza de ley y el SRI jamás se podría ir en contra de sus criterios.

En aras de responder la interrogante de este trabajo, se utilizará de ejemplo la consulta resuelta mediante Oficio No. 917012021OCON000099⁵², de 23 de marzo de 2021, relativa a la empresa WERED S.A., domiciliada en Colombia, dedicada a la distribución de derechos de consumo o “pines” virtuales. En dicha resolución, el SRI aplicó lo dispuesto por la decisión 578 de la Comunidad Andina, concluyendo que las rentas derivadas de la

⁴⁹ Artículo 3, Decisión 578, CAN.

⁵⁰ Artículo 135, Código Tributario.

⁵¹ Díez-Picazo, Luis. *Fundamentos del Derecho Civil Patrimonial*. 5.ª ed. Madrid: Civitas, 2011, 132.

⁵² Oficio No. 917012021OCON000099, 23 de marzo del 2021, Consultante: WERED S.A.

prestación de servicios de entretenimiento digital por parte de una empresa colombiana no constituyen renta de fuente ecuatoriana, al estar generadas íntegramente en el territorio colombiano y destinadas a consumidores ecuatorianos, evitando así la doble imposición.

Por otro lado, se consulta sobre el IVA, la administración tributaria aclaró que si existe gravamen para el Ecuador mediante la figura de servicios digitales, mismos que si se encuentran gravados en el país. Por consiguiente, WERED S.A. está obligada a emitir la liquidación de compras y efectuar una retención del 100% del IVA generado, obedeciendo a los artículos 146 y 147 del reglamento a la LRTI. Además, la administración tributaria menciona si como consecuencia de estas transacciones existe remisión de divisas al exterior, se generaría el impuesto a la salida de divisas.

Este análisis es base para comprender la postura de la administración tributaria frente a la tributación de servicios digitales transfronterizos en el Ecuador. Resulta menester destacar que, a pesar de que existen normas supranacionales que amparan la sujeción del Impuesto a la Renta, subsisten obligaciones tributarias en materia de IVA y ISD, lo cual sería una carga tributaria indirecta.

8. Limitaciones del régimen tributario internacional ante los desafíos del comercio electrónico

La economía digital desafía, en principio, los principios tributarios tradicionales basados en la necesidad de una presencia física como un elemento clave para determinar el nexo impositivo. El régimen tributario internacional, basado en acuerdos de la década de 1920 y reflejado en convenios fiscales bilaterales, enfrenta por razones de obsolescencia limitaciones ante los desafíos del comercio electrónico⁵³.

El segundo capítulo de *Tax in Profit in a Global Economy*⁵⁴ nos da luces que resultan muy interesantes, deja bases de los problemas con las normas tributarias actuales, siendo estas: el marco actual se basa en principios desarrollados en base a una economía con activos tangibles, la falta de claridad en la atribución de beneficios a jurisdicciones donde se generan los ingresos y, el inminente riesgo de una doble imposición o doble no imposición.

⁵³ OCDE, Enfoque de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía (París: OCDE, Octubre 2021)

⁵⁴ Key Issues in Taxing Profit, *Taxing Profit in a Global Economy*. Michael P. Devereux, Alan J. Auerbach, Michael Keen, Paul Oosterhuis, Wolfgang Schön, and John Vella, Oxford University Press (2021).

En primer lugar, el hecho de que el marco normativo actual se basa en principios desarrollados en base a una economía con activos tangibles. A lo largo de la historia, los sistemas tributarios internacionales fueron concebidos bajo un marco tradicional, teniendo como principio rector el nexo físico y la atribución de beneficios en función de la presencia permanente y así sencillamente se identificaba el lugar donde debía tributarse. Ahora, esta forma resulta un tanto obsoleta ante el surgimiento de la economía digital, plataformas tecnológicas, servicios en la nube y todos los modelos de negocios basados en datos pueden generar ingresos en múltiples jurisdicciones sin tener presencia física alguna.

Ahora bien, el régimen tributario internacional a la actualidad, se caracteriza por tener una estructura fragmentada. Esta estructura está compuesta por la interacción de legislaciones nacionales, convenios bilaterales para evitar la doble imposición y, un conjunto de principios de *soft law* como los modelos de la OCDE y las directrices que ofrece sobre precios de transferencia. El autor presenta las debilidades que afectan al desempeño: equidad, resistencia a la evasión, simplicidad administrativa y compatibilidad con los incentivos de los Estados.

La equidad se ve reflejada en una ventaja relativa a los negocios en línea, estos eluden el nexo fiscal tradicional y por tanto pueden tributar en jurisdicciones de baja o nula imposición. Este escenario es aún más problemático para los países en desarrollo donde el potencial de recaudación es más limitado. El régimen vigente demuestra una alta vulnerabilidad frente a la evasión y elusión fiscal, la existencia de normas como el principio de plena competencia no ha sido suficiente para evitar la planificación fiscal agresiva especialmente en un contexto de digitalización donde el valor económico per se es difícil de rastrear.

El régimen tributario internacional tradicional, mismo que está diseñado para una economía con presencia física presenta limitaciones ante la economía digital. Se permite que las multinacionales obtengan beneficios significativos sin tributar en las jurisdicciones de mercado, lo que facilita la elusión fiscal y afecta en especial a los países en desarrollo, como Ecuador. Las sugerencias de la OCDE de usar ambos pilares para responder a los riesgos fiscales presentados por el comercio electrónico es menester para un régimen tributario internacional justo y no afectar la economía de países como Ecuador.

8.1. Desafíos y recomendaciones de una fiscalidad internacional justa y eficiente

Lang⁵⁵, en su obra introducción al derecho de los convenios para evitar doble imposición, en el capítulo 8, analiza los impuestos comprendidos en los convenios fiscales internacionales. El autor clasifica estos tributos en impuestos sobre la renta, los tributos sobre el patrimonio y los impuestos sobre sucesiones y donaciones. En aras del presente trabajo, centrado en el impuesto de la renta, Lang señala que el Modelo de la OCDE comprende los impuestos sobre la renta y el patrimonio, y proporciona una definición general de los impuestos sobre la renta y proporciona una definición general: son los que gravan la totalidad de la renta o cualquier parte de ella.

Por otro lado, Owens y Leigh⁵⁶ proponen una relación entre la administración tributaria y los contribuyentes, centrado en la cooperación, transparencia y confianza mutua. Este modelo busca crear un esquema proactivo y preventivo, especialmente centrado en grandes contribuyentes y multinacionales. A lo largo del texto, se destaca como este concepto nace de Europa, en especial países bajos y Reino Unido. Ahora bien, los autores mencionan los requisitos fundamentales para proporcionar un entorno fiscal sostenible dividido en tres: a nivel de política fiscal, a nivel de las administraciones tributarias y las empresas⁵⁷.

A nivel de política fiscal, dentro de los que destacan, una legislación clara que ofrezca ninguna oportunidad de interpretación errónea involuntaria, leyes para minimizar los costos administrativos que logren equilibrio adecuado entre cumplimiento tributario y la carga de los contribuyentes y una normativa que adopte un enfoque basado en principios.

A nivel de las administraciones tributarias, dentro de las que destacan, cuenten con una plataforma administrativa y de tecnología de la información eficiente y eficaz, disponer de herramientas para que los contribuyentes cumplidores sean atendidos de la manera más eficiente posible, una respuesta proporcional al comportamiento de los contribuyentes, una administración motivada y capaz de aplicar la legislación tributaria de acuerdo a letra y espíritu de la ley y, deben existir controles y equilibrio para asegurar los elementos

⁵⁵ Michael Lang, *Introducción al derecho de los convenios para evitar la doble imposición*, trad. Diego Quiñones (Bogotá: Editorial Temis/IBFD, 2014)

⁵⁶ Jeffrey Owens y Jonathan Leigh Pemberton, *Cumplimiento cooperativo: un enfoque a la fiscalidad sostenible y con múltiples partes interesadas*, trad. Jaime Menéndez Fernández y Ubaldo Gonzales de Frutos (Washington, D.C.: Banco Interamericano de Desarrollo, 2023)

⁵⁷ Jeffrey Owens y Jonathan Leigh Pemberton, p.11

mencionados incluso a través de la disponibilidad de procesos de mediación y de procedimientos de apelación que funcionen de manera adecuada⁵⁸.

Finalmente, las empresas deberían respetar tanto el espíritu como la letra de la ley, esto se establece en las directrices de la OCDE para las empresas multinacionales, brindar información precisa, completa y oportuna a las administraciones tributarias para permitirles un conocimiento amplio, garantizar la coherencia de información suministrada a las diferentes administraciones tributarias del mundo sobre exponer la realidad empresarial que con un correcto cumplimiento fiscal⁵⁹.

En conclusión, ambos textos abordan, desde diferentes perspectivas, los desafíos y recomendaciones para una fiscalidad internacional justa y eficiente. Mientras Lang por su lado ofrece un enfoque técnico sobre cuales son los tributos comprendidos en los convenios fiscales internacionales, especialmente bajo el modelo de la OCDE. Owens y Leighh plantean un marco institucional moderno que busca la colaboración entre las autoridades fiscales y las multinacional, materia sobre la cual versa el presente texto.

9. Tratamiento fiscal del IVA en el comercio electrónico el régimen actual ecuatoriano

En el contexto ecuatoriano, el régimen tributario presenta varias falencias en lo que respecta al tratamiento fiscal del comercio electrónico. La LRTI y su reglamento han incorporado algunas disposiciones destinadas a gravar ciertos servicios digitales; sin embargo, estas resultan algo insuficientes para abordar de forma integral las operaciones económicas derivadas del comercio electrónico. Para empezar, el art. 63 reconoce a los sujetos pasivos del IVA, entre los comunes, además: “3. Los no residentes en el Ecuador que presten servicios digitales conforme se definan en el reglamento a esta ley, siempre y cuando se registren en la forma establecida por el Servicio de Rentas Internas.” Aunque este reconocido como sujetos pasivos los no residentes que presentan servicios digitales, existe una condición que depende de la voluntad de las empresas multinacionales ante la Administración Tributaria.

⁵⁸ Michael Lang, p.11

⁵⁹ Michael Lang, p.12

Seguido de esto, existe una carencia de una definición integral y operativa de comercio electrónico en la LRTI y su reglamento. El artículo 140. 1⁶⁰ del reglamento define a los servicios digitales que abarcan: *software*, almacenamiento en la nube, juegos en línea y servicios de *marketplace*, entre otros similares. Esta definición es amplia y sobre todo deja la puerta abierta en el numeral 15 del artículo menciona que mediante resolución el SRI puede definir más conceptos que catalogue como servicios digitales. Parecería que deja la posibilidad de reinterpretaciones administrativas, sin embargo esto podría afectar al principio de legalidad de los tributos⁶¹.

Por otro lado, artículo 56 de la LRTI, que versa sobre el IVA, añade: “También se encuentran gravados con este impuesto los servicios digitales conforme se definan en el reglamento a esta ley.” Complementariamente, el artículo 61, menciona el hecho generador de IVA, en su numeral 7 menciona que el hecho generador en importación de servicios digitales ocurre cuando un residente o establecimiento permanente en Ecuador realiza el pago al proveedor extranjero. Este criterio busca vincular el hecho imponible al momento que se realice el pago efectivo, es lógico con la imposición al consumo.

En base a la importación de servicios digitales en materia de IVA, puede hablarse de una importación aunque no se trate de un ingreso físico o aduanero. Este artículo menciona un ingreso de una importación funcional o económica. Esta interpretación ofrecida por la norma permite gravar de forma eficaz y le otorga a Ecuador jurisdicción tributaria sobre estos consumos digitales, utilizando como único criterio de verificación el hecho que se efectúe el pago.

Finalmente, en su disposición final se hace referencia a que en su sitio web del SRI se publicará el catastro de prestadores de servicios digitales. Mediante Resolución No NAC-DGERCGC20-0053⁶², en su artículo segundo se menciona que este catastro será actualizado de forma trimestral. Esta medida busca facilitar la fiscalización del impuesto a los servicios digitales prestados por no residentes, dependiendo así de la capacidad del SRI para identificar a estos prestadores y mantener el catastro actualizado.

En conclusión, del análisis normativo realizado se evidencia que se ha incorporado disposiciones normativas para gravar los servicios digitales mediante el IVA, mediante estas

⁶⁰ Ver art. 104.1. del Reglamento a Ley de Régimen Tributaria Interna

⁶¹ Artículo 301, CRE, 2008.

⁶² Normas para retención del IVA en importación de servicios digitales

normas se reconoce como sujetos pasivos a los no residentes que presten servicios digitales, condicionando su obligación tributaria a su registro ante la administración tributaria ecuatoriana. La definición de servicios digitales adoptada es amplia e incluye una cláusula abierta que resulta benefactorio para la administración tributaria. Seguido de esto, el hecho generador del IVA de servicios digitales se configura con el pago lo que permite calificarla como una importación económica que responde de manera correcta al comercio electrónico.

10. Plan de Acción BEPS

El plan BEPS, que se refiere a la erosión de la base imponible y traslado de beneficios tiene como pilares fundamentales 15 acciones que van desde la adopción de nuevos estándares hasta una revisión exhaustiva de los ya existentes para su actualización⁶³. Entre estas acciones, cabe destacar la acción 1, orientada a abordar los retos fiscales de la economía digital⁶⁴. Esta acción surge como una respuesta a la creciente preocupación sobre la planificación fiscal de las empresas multinacionales que utilizan las disparidades existentes entre los sistemas tributarios para poder reducir su renta imponible o trasladar beneficios a jurisdicciones de baja tributación donde realizan poco o nula actividad económica.

El proyecto BEPS de la OCDE/G20 propone una serie de medidas interrelacionadas que buscan garantizar que los beneficios empresariales sean gravados en el lugar donde se realizan las actividades económicas. Para empezar, dentro de los retos fiscales de la economía digital está prevenir el abuso de tratados fiscales, mismo que obedece a la acción 6, este se manifiesta el fenómeno de *treaty shopping*, en el que las empresas se establecen en un país con el propósito de beneficiarse de su red de tratados fiscales, en lugar de en realidad llevar a cabo actividades empresariales en ese país. El objetivo de esto es denegar los beneficios del tratado en casos que de otro modo resultarían inapropiadamente en una doble no imposición. De esta manera, se promovería la integridad del sistema fiscal internacional y de esta manera se protege los intereses de cada país.

En cuanto a la acción 1, Jesús Ramos hace un análisis que vale la pena mencionar, como él lo llama, es un lento camino hacia un nuevo nexo basado en la presencia económica

⁶³OECD, “Base Erosion and Profit Shifting (BEPS),” OECD, accessed April 13, 2025, <https://www.oecd.org/en/topics/policy-issues/base-erosion-and-profit-shifting-beps.html>

⁶⁴ OECD (2015), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264241046-en>.

significativa de las empresas no residentes. Menciona que este nuevo nexo conduce a una superación de la noción de establecimiento permanente, mediante la evaluación de presencia económica significativa a través de las TIC y demás herramientas automatizadas, de la mano de el nivel de renta procedente de las operaciones a distancia realizadas en el país⁶⁵.

Dado el enfoque de este trabajo, resulta menester enfocarnos en la acción 1 al ser el precepto de mayor interés para este trabajo y sobre todo que las acciones están relacionadas las unas con las otras, por lo que comprender su interdependencia es fundamental para analizar adecuadamente las estrategias de fiscalización aplicables al comercio electrónico. La acción 1 introduce a un debate técnico sobre la redifinición del nexo tributario y marca inicio a un proceso de transformación normativa adaptando principios de imposición a la realidad actual.

En el caso del Ecuador, la aplicación de los principios de la Acción 1 del Plan BEPS permitiría avanzar hacia un marco tributario más adaptado al contexto de comercio electrónico. Resulta indispensable redefinir el nexo tributario mediante un criterio de presencia económica relevante. Esto implicaría que se grave a aquellas empresas no residentes que, a través de medios digitales, generan ingresos relevantes en el mercado ecuatoriano por volumen de ventas, cantidad de usuarios o interacción con consumidores ecuatorianos.

11. Análisis del GloBE: *Global Anti- Base Erosion*

El impuesto mínimo global propuesto bajo el Pilar II de la OCDE/G20, busca establecer un impuesto mínimo global del 15% a grandes multinacionales con ingresos consolidados de 750 millones de euros o más, en principio el objetivo de la imposición de este impuesto mínimo global no es que los países eleven su tasa de impuesto sobre la renta corporativa al 15%, sino más bien, si la tasa impositiva efectiva de las entidades de un grupo económico en un país cae debajo del 15%, este concepto de GloBE permite que otros países impongan un impuesto adicional, *Top-Up Tax*, para así alcanzar este impuesto mínimo global de 15%⁶⁶.

⁶⁵ Jesús Ramos Prieto, coord., *Erosión de la base imponible y traslado de beneficios: estudios sobre el plan BEPS de la OCDE. Comentarios a las acciones 1, 2, 5, 6, 8, 13 y 15*, Pamplona, 2016.

⁶⁶ OECD, *Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)*, last modified March 2025, <https://www.oecd.org/en/topics/policy-issues/base-erosion-and-profit-shifting-beps.html>.

El imponer un impuesto adicional, se logra a través de un conjunto de reglas, la principal es la Regla de Inclusión de Renta (IIR), esta regla le permite al país de residencia de una empresa multinacional matriz imponer el *Top-Up Tax* cuando una entidad del grupo en otra jurisdicción está siendo sujeta a una tasa impositiva efectiva inferior al 15%. Seguido de esta, la Regla sobre Pagos Insuficientemente Gravados actúa en forma de respaldo a la IIR, si el impuesto complementario no se recauda usando la IIR, esta regla permite a otros países participantes gravar una parte del impuesto complementario. Ahora bien, Impuesto Mínimo Complementario Nacional Calificado, este es un impuesto mínimo nacional que cumple con las reglas GloBE que abre las puertas al primer derecho de imposición del impuesto complementario, evitando así que los demás países recuaden a través del IIR o usando la Regla sobre Pagos Insuficientemente Gravados⁶⁷.

Lo más relevante del régimen GloBE es la forma en la que busca adaptar y redefinir los incentivos fiscales tradicionales. Una tendencia actual de muchas jurisdicciones, es el de buscar incentivos fiscales para atraer inversiones extranjeras. Es así, que Coba- Ramos y Vásquez- Acuña concluyen que en análisis comparativo de los incentivos que ofrece América Latina se evidencia una diversidad de estrategias para poder promover el desarrollo económico y así atraer inversiones. Cada país tiene políticas fiscales adaptadas a las necesidades y fortalezas específicas de cada nación, en base a su contexto económico y las metas a largo plazo⁶⁸.

Sin embargo, bajo las reglas del Pilar II, estos beneficios pueden resultar ineficaces para las grandes multinacionales sujetas a las normas GloBE, ya que cualquier reducción por debajo del 15% será compensado por algún otro país mediante el impuesto complementario antes mencionado. Es así que la eficacia de los incentivos se reduce, este acontecimiento ha motivado a muchas jurisdicciones a revisar y explorar alternativas para su política fiscal interna ya sea para ajustarse al nuevo estándar global o para minimizar la pérdida de potestad tributaria.

⁶⁷ Allison Christians et al., *Entender y adaptarse al impuesto mínimo global: una guía para los países en desarrollo* (Winnipeg y Nueva York: International Institute for Sustainable Development (IISD) y International Senior Lawyers Project (ISLP), abril de 2023)

⁶⁸ Coba-Ramos, Diana Paola, and Lenyn Geovanny Vásquez-Acuña. 2024. "El Papel De Los Incentivos Fiscales En La atracción De Inversiones Extranjeras: Estudio De Casos Internacionales". *Revista Metropolitana De Ciencias Aplicadas* 7 (1): 155-65. <https://doi.org/10.62452/pc1zvd78>.

En términos de aplicación del régimen del GloBE en Ecuador, este tendría un impacto significativo en la estrategia de atracción de inversiones como en su política fiscal. Historicamente, Ecuador siempre está en busca de incentivos para atraer inversión extranjera, por ejemplo, mediante zonas francas, exenciones o reducciones al impuesto a la renta muchas de estas medidas se podrán volver ineficaces frente a grupos multinacionales sujetos al Pilar II. En ese contexto, Ecuador tiene la oportunidad de adaptar su régimen para evitar la pérdida de la potestad impositiva y quedar en desventaja internacional.

Más de 140 países aceptaron este impuesto mínimo global, bajo el marco inclusivo de la OCDE/G20. Este consenso marca un hito en la historia de la fiscalidad internacional, al consolidar un estándar mínimo global de tributación cooperativa especialmente en el contexto de una economía más digitalizada y globalizada. Incorporar este mecanismo en Ecuador ofrece una alternativa indirecta para corregir la omisión en la normativa de reconocer la presencia económica significativa para recaudar renta de ingresos en multinacionales que se benefician del mercado ecuatoriano.

12. Conclusiones

A lo largo de este trabajo investigativo, se pudo evidenciar que el régimen fiscal ecuatoriano actual resulta insuficiente para gravar de manera equitativa y efectiva la renta de empresas multinacionales que obtienen ingresos significativos del mercado ecuatoriano, mismo que fue la motivación central del trabajo. Mediante una revisión de fuentes de doctrina, normativa y comparativas se constató que la economía digital ha superado la estructura tributaria normal cuya base solía reposar en el principio de presencia física, mismo que a la actualidad ya no es necesario frente a los modelos de negocio que ofrecen los negocios virtuales.

La base que guió este análisis se centró en comprender cómo la normativa tanto nacional como internacional ha respondido a los desafíos tributarios del comercio electrónico, y así poder identificar lineamientos jurídicos para establecer un régimen equitativo y eficiente en el país.

Mediante una metodología deductiva, que combinó el análisis dogmático de la legislación, el estudio histórico de los impuestos empleados frente al comercio electrónico, la comparación con estándares internacionales y la consideración del contexto

socioeconómico, permitió de manera eficiente contrastar la realidad normativa del Ecuador con las medidas, tendencias y propuestas a nivel global y encontrar un problema en renta frente a la tributación de multinacionales.

Los hallazgos de la investigación revelaron que, si bien en el Ecuador se han realizado esfuerzos por incorporar regulaciones relacionadas a los servicios digitales desde su surgimiento, estas iniciativas requieren de actualización dado que aún resultan limitadas y no logran cubrir la complejidad de las transacciones digitales transfronterizas. Se constató la naturaleza del comercio electrónico ha dejado obsoleto los principios tradicionales del derecho tributario, que históricamente ha dependido de conceptos como la residencia y la presencia física para establecer el nexo impositivo.

En contraposición, mediante el análisis del ámbito internacional se evidenció la existencia de iniciativas relevantes como el plan de acción BEPS de la OCDE, de manera particular la acción 1 basada en los desafíos fiscales de la economía digital. Asimismo, se examinó el pilar dos del plan BEPS, que propone un impuesto mínimo global para grandes empresas multinacionales, buscando evitar la competencia fiscal deseal. A nivel regional, se analizó los convenios internacionales en materia de tributación y la decisión 578 de la CAN para evitar la doble tributación y prevenir evasión fiscal.

Dentro del trabajo investigativo se encontró limitaciones como los desacuerdos de países económicamente relevantes como Estados Unidos en materia de implementación de estándares internacionales en materia de tributación de comercio electrónico. Además se constató la iniciativa de Ecuador por regular el comercio electrónico y la manera idónea que han regula el IVA misma que puso en tela de duda la falta de regulación pero se fortaleció mediante la falta de actualización en regulación de fuente de renta y ante las respuestas del SRI a la falta de recaudación en renta en materia de comercio electrónico.

En conclusión, esta investigación verificó los desafíos del marco normativo ecuatoriano ante la tributación del comercio electrónico transfronterizo. La rápida evolución de la economía digital ha superado la capacidad normativa generando un entorno propicio para la planificación fiscal agresiva y potencial pérdida recaudatoria para el Ecuador. El aporte de este trabajo busca evidenciar la urgencia de adaptar la normativa ecuatoriana del Impuesto a la Renta incorporando criterios similares a los del IVA, además, basarse en criterios como la presencia económica significativa y el lugar de consumo efectivo esto

permitiría establecer un nexo fiscal legítimo para gravar la renta de multinacionales que se benefician del mercado ecuatoriano.

Se destaca la necesidad de considerar la implementación de propuestas de la OCDE como el impuesto mínimo global, la actualización de convenios internacionales y el fortalecimiento de la cooperación internacional como herramientas fundamentales para enfrentar los desafíos relacionados a la economía digital transfronteriza. Adaptar el sistema tributario a la realidad para garantizar un régimen fiscal equitativo que promueva la sostenibilidad de finanzas en la era digital.