



**Facultad de
Ciencias Sociales y Humanísticas**

PROYECTO DE TITULACIÓN:

**CLARIDAD FISCAL EN LA RETENCIÓN DE IMPUESTOS SOBRE SERVICIOS
DIGITALES ENTRE ECUADOR Y MÉXICO: REGALÍAS VS. BENEFICIOS
EMPRESARIALES**

Previa la obtención del Título de:

MAGÍSTER EN FISCALIDAD INTERNACIONAL Y VALORACIÓN ADUANERA

Presentado por:

**CHARLI MANUEL BUSTAMANTE MONTAÑO
CHRISTIAN LUIS FREIRE CONTRERAS**

Guayaquil – Ecuador

2025

AGRADECIMIENTO

Agradecemos a Dios por brindarnos la fortaleza, salud y sabiduría necesarias para llevar a cabo este proyecto

A nuestras familias, cuyo apoyo incondicional nos permitió superar cada desafío, y a nuestros amigos, quienes estuvieron presentes a lo largo de este proceso. También extendemos nuestro reconocimiento a quienes, con sus conocimientos y orientación, contribuyeron al desarrollo de esta investigación. Expresamos nuestra profunda gratitud a nuestro tutor, cuya paciencia, compromiso y enseñanza fueron fundamentales para la culminación de este trabajo, el cual esperamos que aporte significativamente a la academia.

COMITÉ DE EVALUACIÓN

MSc. Luis Ruiz Vélez
Tutor del Proyecto

MSc. Juan Carlos Campuzano
Evaluador 1

MSc. Viviana Borja Ligua
Evaluador 2

DECLARACIÓN EXPRESA

Nosotros Charli Manuel Bustamante Montaña y Christian Luis Freire Contreras acordamos y reconocemos que: La titularidad de los derechos patrimoniales de autor (derechos de autor) del proyecto de graduación corresponderá al autor o autores, sin perjuicio de lo cual la ESPOL recibe en este acto una licencia gratuita de plazo indefinido para el uso no comercial y comercial de la obra con facultad de sublicenciar, incluyendo la autorización para su divulgación, así como para la creación y uso de obras derivadas. En el caso de usos comerciales se respetará el porcentaje de participación en beneficios que corresponda a favor del autor o autores. El o los estudiantes deberán procurar en cualquier caso de cesión de sus derechos patrimoniales incluir una cláusula en la cesión que proteja la vigencia de la licencia aquí concedida a la ESPOL.

La titularidad total y exclusiva sobre los derechos patrimoniales de patente de invención, modelo de utilidad, diseño industrial, secreto industrial, secreto empresarial, derechos patrimoniales de autor sobre software o información no divulgada que corresponda o pueda corresponder respecto de cualquier investigación, desarrollo tecnológico o invención realizada por mí/nosotros durante el desarrollo del proyecto de graduación, pertenecerán de forma total, exclusiva e indivisible a la ESPOL, sin perjuicio del porcentaje que me/nos corresponda de los beneficios económicos que la ESPOL reciba por la explotación de mi/nuestra innovación, de ser el caso.

En los casos donde la Oficina de Transferencia de Resultados de Investigación (OTRI) de la ESPOL comunique a los autores que existe una innovación potencialmente patentable sobre los resultados del proyecto de graduación, no se realizará publicación o divulgación alguna, sin la autorización expresa y previa de la ESPOL.

Guayaquil, 18 de julio del 2025.

Charli Manuel Bustamante
Montaña

Christian Luis Freire Contreras

Elaborado por: Ronald Campoverde Aguirre, Ph.D.

Revisado por: Viviana Borja, M.Sc. y Katia Rodríguez, Ph.D.

Claridad Fiscal en la Retención de Impuestos sobre Servicios Digitales entre Ecuador y México: Regalías Vs. Beneficios Empresariales

Charli Manuel Bustamante Montaña

Christian Luis Freire Contreras

Resumen: Este estudio tuvo como objetivo proponer actualizaciones al Convenio de Doble Imposición (CDI) entre Ecuador y México para incluir cláusulas específicas sobre servicios digitales, con el fin de mitigar la incertidumbre fiscal y mejorar la transparencia en la aplicación de retenciones. A través de un enfoque cualitativo, se desarrolló un análisis normativo del CDI, se realizó un estudio de caso basado en la jurisprudencia México-China y se llevaron a cabo entrevistas estructuradas con consultores tributarios, funcionarios fiscales y empresarios. Los resultados revelan que el CDI actual no contempla adecuadamente las transacciones digitales, generando conflictos interpretativos, retenciones fiscales excesivas y vacíos normativos en la clasificación de ingresos como regalías o beneficios empresariales. Entre las propuestas destacadas se incluyen la inclusión de un “establecimiento permanente digital”, la redefinición de regalías para excluir servicios digitales como SaaS y almacenamiento en la nube, y la creación de un anexo interpretativo con ejemplos prácticos. Estas modificaciones buscan alinear el CDI con los estándares internacionales, mejorar la seguridad jurídica y optimizar la recaudación fiscal en un entorno digitalizado. Se concluye que dichas actualizaciones son indispensables para fomentar un marco tributario más equitativo, transparente y adaptado a la realidad de la economía digital entre ambas jurisdicciones.

Palabras clave: CDI, Servicios Digitales, economía digital

Abstract: This study aims to propose updates to the Double Taxation Agreement (DTA) between Ecuador and Mexico by introducing specific clauses addressing digital services to reduce fiscal uncertainty and enhance transparency in withholding tax application. Using a qualitative approach, the research included a normative analysis of the DTA, a case study based on Mexico-China jurisprudence, and structured interviews with tax consultants, fiscal authorities, and business leaders. The findings highlight significant gaps in the current DTA's ability to address digital transactions, leading to interpretative conflicts, excessive withholding rates, and regulatory ambiguities regarding the classification of income as royalties or business profits. Key recommendations include the incorporation of a “digital permanent establishment,” a redefinition of royalties to exclude digital services such as SaaS and cloud storage, and the introduction of an interpretive annex with practical examples. These proposals align the DTA with international standards, strengthen legal certainty, and optimize tax collection in a digitalized economy. The study concludes that these updates are essential to establish a more equitable, transparent, and adaptive tax framework that reflects the realities of the digital economy in both jurisdictions.

TABLA DE CONTENIDO

Introducción	8
Objetivo general.....	13
Objetivos específicos.....	13
Alcance de la investigación	13
Limitaciones de la investigación.....	13
Revisión de Literatura	14
Caso real de reclasificación fiscal de servicios digitales en aplicación del CDI Ecuador-México: análisis jurídico y consecuencias tributarias.....	15
Introducción del caso	15
Descripción contractual y operativa	16
Posición del contribuyente.....	17
Criterio de la Administración Tributaria.....	18
Controversia tributaria y consecuencias fiscales	19
Relevancia del caso para la investigación	19
Metodología	20
Tipo de investigación y técnicas empleadas	20
Proceso de recolección de datos.....	21
Análisis de datos.....	21
Criterios de validez y confiabilidad	21
Dimensiones de análisis	21
Resultados.....	23
Análisis Normativo del Convenio Ecuador-México en el Contexto de la Economía Digital	23
Análisis del Caso México-China: Lecciones para la Aplicación del Modelo OCDE al CDI Ecuador-México.....	24
Triangulación de Opiniones entre Consultores, Funcionarios y Empresarios: Regalías vs. Beneficios Empresariales	26
Propuesta de Actualización del Convenio de Doble Imposición: Inclusión de Cláusulas para Servicios Digitales.....	33
Contribución al Campo de Estudio.....	34
Discusión	35
Conclusiones	36

Elaborado por: Ronald Campoverde Aguirre, Ph.D.

Revisado por: Viviana Borja, M.Sc. y Katia Rodríguez, Ph.D.

Fortalezas y Limitaciones	37
Futuras Líneas de Investigación	38
Referencias	39
APÉNDICES	41
GUÍA DE ENTREVISTA	41
Objetivo de la Entrevista:	41
Estructura de la Entrevista:	41
Instrucciones para Responder:.....	41
Duración Estimada:	41
Confidencialidad:.....	41
Contacto:	41
ENTREVISTADO: EMPRESARIO 1	42
PREGUNTAS	42
Dimensión 1: Definición y Alcance de los Servicios Digitales.....	42
Dimensión 2: Definición y Clasificación de Regalías en el CDI	42
Dimensión 3: Definición y Clasificación de Beneficios Empresariales en el CDI	42
Dimensión 4: Aplicación del Artículo 12 del CDI y la LRTI a los Servicios Digitales.....	42
Dimensión 5: Aplicación del Artículo 7 del CDI y la LRTI a los Servicios Digitales.....	42
Dimensión 6: Retención de Impuestos en la Fuente según la LRTI y el CDI	43
Dimensión 7: Transversales Adicionales	43

TABLA DE ILUSTRACIONES

Tabla 1	22
Tabla 2	29

Introducción

La digitalización de la economía ha transformado de manera significativa la forma en que las empresas operan y generan ingresos, especialmente en sectores como el tecnológico (Vaska et al., 2021). Esta evolución ha presentado un reto importante para los sistemas fiscales tradicionales, que se fundamentan en la presencia física de las empresas para determinar sus obligaciones tributarias (Nembe y Idemudia, 2024). Las grandes empresas digitales, sin necesidad de establecerse en los países donde operan, evitan impuestos aprovechando vacíos normativos, lo que resulta en una sub-tributación en diversas jurisdicciones (Bañez, 2022). La Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE, 2018) advierte que esta situación agrava la Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios (BEPS), generando preocupación a nivel global sobre la necesidad de una reforma del sistema fiscal internacional (Shome, 2021).

Antes del auge de las grandes plataformas tecnológicas y la masificación de los servicios digitales, ya existían intentos de regular la tributación de la economía digital. En la década del 90, la OCDE (1998) organizó una Conferencia Ministerial que introdujo principios fiscales aplicables al comercio electrónico, reconociendo las dificultades para adaptar las normativas fiscales a las nuevas formas de comercio digital; uno de los principales retos que se identificaron en ese momento fue la atribución de ganancias cuando las empresas no tienen presencia física en una jurisdicción. Para afrontar estos problemas, en 2001 se actualizó el Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE para incluir ciertas transacciones digitales, pero los avances fueron limitados, ya que las reglas no lograban capturar adecuadamente la creciente sofisticación de los negocios en línea (Kudrle, 2021).

El proyecto BEPS de la OCDE (2013), marcó un punto de inflexión importante en el intento de abordar las prácticas de erosión de la base imponible y traslado de beneficios facilitadas por la economía digital. Dentro de este proyecto, la “Acción 1” se dedicó específicamente a identificar las dificultades que presentaban las empresas digitales para las normativas fiscales convencionales. Sin embargo, a pesar del reconocimiento de la OCDE sobre estos desafíos, no se alcanzó un consenso para crear reglas fiscales específicas. Una de las principales conclusiones fue que la economía digital no podía aislarse del resto de la economía, lo que complicaba la creación de normativas tributarias que pudieran aplicarse de manera eficiente. Esta falta de consenso dejó abierta la posibilidad de que los países adoptaran enfoques unilaterales para gravar los servicios digitales.

Con el paso del tiempo y la expansión de la economía digital, varios países optaron por implementar impuestos específicos para abordar las brechas fiscales dejadas por la falta de actualización de las reglas internacionales. En 2018, Francia introdujo un impuesto del 3% sobre los ingresos generados por grandes empresas tecnológicas, dirigido principalmente a la venta de publicidad en línea, intermediación de plataformas digitales y la venta de datos de usuarios. Este impuesto, conocido como el impuesto GAFA (por Google, Apple, Facebook y Amazon), se aplica a empresas con más de 750 millones de euros en ingresos globales, de los cuales al menos 25 millones deben provenir de actividades en Francia. Este impuesto fue una de las primeras medidas unilaterales que buscaba gravar de manera justa a

las empresas que no estaban contribuyendo adecuadamente a las arcas fiscales locales, a pesar de obtener ingresos significativos en esos países (Faulhaber, 2019).

El Reino Unido siguió una estrategia similar en 2019 al introducir un impuesto digital del 2% sobre los ingresos derivados de servicios digitales prestados a usuarios británicos. Esta medida afecta a empresas con ingresos globales superiores a 500 millones de libras, de los cuales al menos 25 millones deben estar vinculados a actividades dentro del Reino Unido. El impuesto se dirige principalmente a grandes corporaciones tecnológicas, como Google, Facebook y Amazon, que han sido objeto de críticas por emplear estrategias de planificación fiscal agresiva, lo que les ha permitido reducir su carga fiscal efectiva en el país (Harpaz, 2021). Tanto Francia como el Reino Unido justificaron la implementación de estos impuestos como una manera de equilibrar la situación entre empresas tradicionales y digitales en términos de obligaciones fiscales.

En América Latina, el crecimiento de plataformas tecnológicas y la demanda de servicios transfronterizos han llevado a los gobiernos a priorizar la tributación digital (Megersa, 2020). La CEPAL reporta un aumento del 30% en el comercio digital en la última década, impulsando mecanismos fiscales específicos (Suominen, 2019). Sin embargo, las normativas fiscales han evolucionado de manera desigual entre los países. Chile, por ejemplo, implementó la Ley de Modernización Tributaria de 2020, que en su artículo 58 N° 1 establece una retención del 35% sobre los pagos a empresas extranjeras por servicios digitales, sin requerir establecimiento físico en el país; esta medida abarca servicios como publicidad en línea y almacenamiento en la nube, posicionando a Chile como un referente en la tributación digital al asegurar una contribución fiscal de las plataformas extranjeras (Buron-Yi, 2019).

Colombia también ha avanzado en este ámbito con la Ley 2101 de 2019, que en su artículo 408 del Estatuto Tributario establece una retención del 20% sobre pagos a proveedores digitales extranjeros sin presencia permanente en el país. Este impuesto abarca servicios como el streaming y la publicidad digital, buscando frenar la erosión de la base tributaria nacional mediante la clasificación de estos ingresos como gravables (Faulhaber, 2019). Para garantizar su efectividad, la administración tributaria colombiana exige que las empresas extranjeras cumplan con reportes específicos, facilitando el control de las transacciones digitales. Tanto Chile como Colombia reflejan los esfuerzos de América Latina para adaptar su sistema fiscal a la economía digital, aunque con enfoques y tasas de retención distintos según sus normativas.

En Ecuador, la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI) establece la sujeción al Impuesto a la Renta (IR) para las rentas obtenidas en el exterior, incluyendo servicios digitales, a través de varios artículos. El artículo 44 define los ingresos gravados por el IR, incluyendo los obtenidos por servicios digitales. El artículo 48 establece que quienes realicen pagos o créditos en cuenta al exterior que constituyan rentas gravadas por esta Ley actuarán como agentes de retención en la fuente del impuesto. Sin embargo, el artículo 49 regula el tratamiento de rentas extranjeras gravadas en otro país, pero no establece de manera específica el tratamiento del IR para empresas que prestan servicios digitales. Por su parte, el artículo 50 menciona que la retención del IR aplicará al momento del pago o abono en cuenta, lo que implica que los pagos realizados por servicios digitales estarán sujetos a retención en la fuente en Ecuador.

La Ley Orgánica de Simplificación y Progresividad Tributaria (LOST) de 2019 introduce cambios significativos para mejorar y simplificar la regulación del IR para servicios digitales, estableciendo disposiciones específicas sobre la retención de impuestos para estos servicios. Los artículos 25, 26 y 27 de la LOST detallan las obligaciones de retención del IR en la contratación de servicios digitales del exterior, proporcionando un marco claro para la tributación de estos servicios. El artículo 25 establece que los servicios digitales están sujetos a retención del IR al momento del pago o abono en cuenta. El artículo 26 define el hecho generador y el momento de la retención para los servicios digitales importados, y el artículo 27 especifica que las empresas emisoras de tarjetas de crédito deben actuar como agentes de retención cuando el prestador del servicio no se encuentre registrado.

Sin embargo, estos impuestos unilaterales han generado tensiones internacionales, especialmente con Estados Unidos, país de origen de muchas de las principales empresas tecnológicas afectadas. En respuesta a estas medidas, Estados Unidos amenazó con imponer aranceles a productos importados de los países que implementen impuestos a los servicios digitales, argumentando que estas políticas discriminan injustamente a las empresas estadounidenses. Las tensiones comerciales y las amenazas de represalias han puesto de manifiesto la complejidad de imponer regulaciones fiscales en el contexto de una economía digital globalizada. Este conflicto ha resaltado las dificultades que los países enfrentan al tratar de gravar a las empresas digitales sin un acuerdo global, lo que ha llevado a la OCDE a buscar soluciones multilaterales para evitar una escalada de tensiones comerciales (Cebreiro-Gomez et al., 2022).

La OCDE ha desempeñado un rol mediador en estas disputas, proponiendo un enfoque multilateral para la tributación de los servicios digitales. En su informe de 2018, la OCDE destacó la importancia de desarrollar un marco coordinado para evitar la proliferación de impuestos unilaterales que podrían generar fricciones comerciales. Este enfoque multilateral culminó en la propuesta de los “Dos Pilares”, presentada en 2021, que busca reestructurar los derechos impositivos y garantizar una mayor equidad en la tributación de las empresas digitales a nivel global. El “Pilar 1” redistribuye parte de los derechos de imposición a los países donde las empresas generan ingresos, independientemente de su presencia física, mientras que el “Pilar 2” introduce un impuesto mínimo global para evitar la competencia fiscal perjudicial (OCDE, 2018).

Aunque la OCDE ha promovido reformas importantes, la implementación de los pilares propuestos sigue siendo motivo de debate entre economías avanzadas y países en desarrollo. Las discusiones multilaterales han avanzado, pero la adopción global de estos mecanismos depende de la voluntad política de los gobiernos para ceder parte de su soberanía fiscal en aras de un sistema más equitativo y coordinado. A medida que más países adoptan impuestos digitales unilaterales, aumenta la presión sobre los actores internacionales para que se logre un acuerdo definitivo que evite conflictos comerciales y garantice una tributación justa en la economía digital, manteniendo la competencia fiscal en un nivel sostenible y equilibrado (Faulhaber, 2019).

De hecho, aún con los esfuerzos realizados para regular el sector de forma unilateral, las autoridades fiscales de varios países han enfrentado dificultades para implementar mecanismos efectivos de recaudación en los servicios digitales. Entre estos problemas se

destacan la falta de registro adecuado de plataformas extranjeras y la vigencia de acuerdos tributarios internacionales que no consideran las particularidades de los servicios transfronterizos actuales (Faulhaber, 2019). La experiencia en distintos países evidencia una necesidad urgente de actualizar los convenios fiscales bilaterales, muchos de los cuales fueron establecidos antes del auge de estos servicios y no incluyen disposiciones claras sobre la clasificación de sus ingresos. Esta falta de precisión en los acuerdos genera incertidumbre para las empresas y administraciones tributarias, con riesgos de doble imposición o ausencia de imposición, complicando aún más la tributación de estos servicios (Faulhaber, 2019).

Este vacío normativo es especialmente notorio en las relaciones comerciales entre Ecuador y México, donde los servicios digitales están cada vez más presentes en las transacciones transfronterizas, pero la normativa vigente no proporciona un marco claro para su tributación. A pesar de estas actualizaciones en las leyes, persiste una ambigüedad significativa en la clasificación de los pagos por servicios digitales. La administración tributaria ecuatoriana clasifica estos pagos como regalías, sujetas a una retención del 10%, basándose en la interpretación de que los servicios digitales generan ingresos comparables a los obtenidos por la explotación de derechos intangibles. Por otro lado, las empresas ecuatorianas sostienen que, según el CDI con México, estos pagos son beneficios empresariales y no deben estar sujetos a retención sin un establecimiento permanente en Ecuador.

Según el Convenio para evitar la Doble Imposición (CDI) entre Ecuador y México, los beneficios empresariales no están sujetos a retención si no existe un establecimiento permanente del proveedor en el país receptor del servicio. El artículo 7 del convenio establece que los beneficios de una empresa de un Estado Contratante solo pueden someterse a imposición en ese Estado, a menos que la empresa realice o haya realizado su actividad en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. La clasificación de estos pagos como beneficios empresariales implicaría una retención del 0%, lo que reduciría costos y facilitaría la operatividad transfronteriza de servicios digitales.

Esta discrepancia en la clasificación tiene implicaciones significativas para la carga tributaria de las empresas y la gestión de sus obligaciones fiscales. La falta de consenso sobre esta clasificación crea incertidumbre y posibles conflictos legales, afectando negativamente la relación comercial entre los dos países. Como resultado existe un vacío normativo en las relaciones comerciales entre Ecuador y México, teniendo en cuenta que las transacciones por servicios digitales están en aumento con el paso del tiempo, pero la normativa vigente no proporciona un marco claro para su tributación. La contratación y prestación de servicios digitales entre empresas ecuatorianas y mexicanas, en el marco del CDI y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta suscrito entre Ecuador y México, presenta importantes retos fiscales.

Los convenios actuales, diseñados en una época donde los servicios digitales no tenían la relevancia económica actual, no contemplan las particularidades de estos servicios. Abordar esta problemática es imperativo para mejorar la certeza fiscal y la transparencia en las transacciones de servicios digitales entre Ecuador y México. Es necesario revisar y actualizar los convenios de doble imposición para incluir cláusulas específicas que definan claramente los términos y condiciones aplicables a los servicios digitales. Esto permitirá una aplicación más coherente y equitativa de las retenciones fiscales, reduciendo las disputas y fomentando

un entorno de negocios más favorable para ambas partes involucradas. La inclusión de disposiciones claras y específicas en los convenios no solo facilitaría el cumplimiento tributario, sino que también fortalecería la cooperación fiscal entre Ecuador y México, asegurando que las normas se adapten adecuadamente a la realidad del comercio digital actual.

Dado el creciente uso de servicios digitales y las discrepancias fiscales entre Ecuador y México, esta investigación se centra en la pregunta clave: ¿Cómo debería actualizarse el Convenio de Doble Imposición entre ambos países para incluir cláusulas específicas sobre servicios digitales y reducir así la incertidumbre fiscal en la aplicación de retenciones? Por lo tanto, el propósito del estudio es proponer mejoras al convenio que mitiguen la ambigüedad actual, promoviendo mayor transparencia en la tributación de transacciones digitales transfronterizas. Este análisis pretende contribuir con recomendaciones para modificar el convenio fiscal, adaptándolo a las dinámicas actuales del comercio digital y fomentando un entorno fiscal más predecible, con menores costos operativos y legales para las empresas involucradas.

La transformación digital ha redefinido las dinámicas del comercio internacional, generando nuevas formas de creación de valor que desafían los marcos tributarios tradicionales. En este contexto, la economía digital no solo ha modificado los modelos de negocio, sino que también ha puesto en evidencia las limitaciones estructurales de los convenios para evitar la doble imposición (CDI), los cuales fueron diseñados bajo supuestos económicos propios de una economía física y territorializada.

En el caso específico de Ecuador y México, esta problemática adquiere una dimensión crítica. Ambos países mantienen relaciones comerciales crecientes en el ámbito digital, especialmente en sectores como servicios de software, plataformas de intermediación, publicidad digital y almacenamiento en la nube. Sin embargo, el CDI vigente entre ambas naciones no contempla disposiciones específicas que regulen la tributación de estos servicios, lo que genera una zona gris normativa que afecta tanto a la administración tributaria como a los contribuyentes.

La falta de claridad en la clasificación de los pagos por servicios digitales —si deben considerarse regalías o beneficios empresariales— ha dado lugar a interpretaciones divergentes. Esta ambigüedad no solo incrementa el riesgo de doble imposición o subtributación, sino que también genera inseguridad jurídica, desincentiva la inversión y puede derivar en conflictos fiscales bilaterales. La administración tributaria ecuatoriana, al aplicar retenciones sobre la base de una interpretación unilateral, podría estar contraviniendo el espíritu del CDI, lo que pone en entredicho la coherencia del sistema tributario internacional.

Además, la ausencia de disposiciones específicas sobre servicios digitales en el CDI entre Ecuador y México contrasta con las tendencias internacionales. Jurisdicciones como Francia, India y Reino Unido han adoptado medidas unilaterales o han renegociado sus convenios para incluir cláusulas que aborden explícitamente la tributación de la economía digital. La OCDE, a través del Pilar 1 y Pilar 2 de su propuesta de reforma fiscal global, ha reconocido la urgencia de adaptar los marcos normativos a esta nueva realidad, subrayando la necesidad

de una solución multilateral que garantice una distribución equitativa de los derechos de imposición.

En este sentido, la presente investigación se justifica plenamente al abordar un problema vigente, concreto y de alto impacto fiscal y jurídico. La revisión crítica del CDI entre Ecuador y México, con el objetivo de proponer actualizaciones que incorporen cláusulas específicas sobre servicios digitales, no solo responde a una necesidad técnica, sino también a un imperativo de política fiscal internacional. La propuesta busca contribuir a la construcción de un entorno tributario más transparente, equitativo y adaptado a las realidades del siglo XXI.

Objetivo general

Proponer una actualización técnica y normativa del Convenio para Evitar la Doble Imposición (CDI) entre Ecuador y México, incorporando cláusulas específicas sobre la tributación de servicios digitales, con el fin de reducir la incertidumbre fiscal, mejorar la transparencia en la aplicación de retenciones y fortalecer la seguridad jurídica para los contribuyentes.

Objetivos específicos

1. Examinar el contenido actual del CDI entre Ecuador y México, con énfasis en la ausencia de disposiciones específicas sobre servicios digitales, para identificar vacíos normativos y limitaciones interpretativas que afectan su aplicación práctica.
2. Comparar cláusulas sobre servicios digitales en convenios bilaterales suscritos por otros países que siguen el modelo OCDE, con el objetivo de identificar buenas prácticas y mecanismos efectivos que puedan ser adaptados al contexto ecuatoriano.
3. Identificar los principales puntos de conflicto entre la administración tributaria, los contribuyentes y expertos fiscales en relación con la clasificación de pagos digitales (como regalías o beneficios empresariales), para fundamentar propuestas de redacción que reduzcan ambigüedades y disputas interpretativas.

Alcance de la investigación

Esta investigación se enmarca en el análisis jurídico-tributario del Convenio para Evitar la Doble Imposición (CDI) suscrito entre Ecuador y México, con énfasis en su aplicación a los servicios digitales transfronterizos. El estudio se centra en el ámbito temático de la fiscalidad internacional, particularmente en la interpretación y aplicación de cláusulas relacionadas con la clasificación de ingresos digitales como regalías o beneficios empresariales. El alcance geográfico se limita a las disposiciones fiscales vigentes en Ecuador y México, considerando también experiencias comparadas de otros países que han incorporado cláusulas específicas sobre servicios digitales en sus convenios bilaterales, especialmente bajo el modelo OCDE.

En cuanto al alcance temporal, el análisis se enfoca en la normativa vigente hasta el año 2025, incluyendo reformas recientes y propuestas multilaterales como los “Dos Pilares” de la OCDE, en tanto influyen en la evolución de los convenios fiscales.

Limitaciones de la investigación

Entre las principales limitaciones se identifican las siguientes:

- Acceso a información confidencial o no publicada: No se dispone de datos internos de negociaciones bilaterales entre Ecuador y México, lo que restringe el análisis a fuentes públicas y documentos oficiales disponibles.
- Restricciones metodológicas: La investigación se basa en un enfoque cualitativo y documental, por lo que no se incluyen estudios empíricos ni encuestas a empresas afectadas por la tributación digital.
- Alcance normativo limitado: Aunque se consideran experiencias internacionales, no se realiza un análisis exhaustivo de todos los convenios suscritos por Ecuador, sino únicamente de aquellos que presentan cláusulas relevantes para el caso de estudio.
- Naturaleza cambiante del entorno fiscal internacional: Dado que la tributación digital es un tema en constante evolución, los resultados y propuestas podrían requerir ajustes conforme se implementen nuevas directrices internacionales o reformas legislativas.

Revisión de Literatura

La tributación de los servicios digitales representa uno de los desafíos más complejos para el derecho tributario internacional contemporáneo. La dificultad principal radica en la ambigüedad en la clasificación de los pagos por estos servicios, lo cual tiene implicaciones directas en la aplicación de los convenios para evitar la doble imposición (CDI), particularmente en lo que respecta a la distinción entre regalías y beneficios empresariales. Esta clasificación determina si procede o no una retención en la fuente, y en qué porcentaje, afectando la carga tributaria efectiva de las empresas que operan transfronterizamente.

Xu (2022) plantea que la falta de armonización fiscal a nivel global ha generado barreras significativas para la tributación eficiente de los servicios digitales. Su propuesta de un sistema multilateral de IVA para el comercio digital destaca la necesidad de superar los enfoques unilaterales, aunque reconoce que las divergencias entre sistemas tributarios nacionales dificultan su implementación. Mpofu (2022), desde la experiencia africana, coincide en que el IVA puede ser una herramienta viable, pero advierte sobre las limitaciones administrativas y la falta de criterios normativos claros para clasificar los pagos digitales.

Kara (2024) profundiza en el análisis de los CDI y su inadecuación frente a la economía digital. Argumenta que el artículo 2 de estos convenios, al no contemplar expresamente los servicios digitales, deja un vacío interpretativo que ha sido llenado por medidas unilaterales, como los impuestos sobre servicios digitales (ISD), generando tensiones fiscales y mayor incertidumbre jurídica. En esta línea, Karnosh (2021) advierte que la clasificación errónea de los pagos digitales como regalías ha llevado a tasas de retención más altas, provocando disputas fiscales y elevando los costos de cumplimiento para las empresas multinacionales.

Desde una perspectiva de cooperación internacional, Sidik (2022) y Stetter (2021) coinciden en que la falta de consenso global ha fragmentado el sistema fiscal internacional. Ambos autores destacan que la adopción de medidas unilaterales ha incrementado la complejidad normativa y ha debilitado la transparencia fiscal, especialmente en economías emergentes con capacidades administrativas limitadas.

En el plano normativo, la OCDE ha abordado esta problemática a través del Proyecto BEPS, particularmente en la Acción 1, donde se reconoce que la economía digital plantea desafíos únicos para la fiscalidad internacional. En sus informes de 2015 y 2020, la OCDE propone soluciones como la creación de un nuevo nexo basado en la presencia económica significativa y la reasignación de derechos de imposición (OCDE, 2020). Estas propuestas se materializan en el Pilar 1, que busca establecer reglas para gravar a las grandes empresas digitales en los países donde generan valor, incluso sin presencia física, y el Pilar 2, que introduce un impuesto mínimo global para evitar la competencia fiscal perjudicial.

En el contexto latinoamericano, México ha avanzado en la regulación de los servicios digitales mediante reformas al Código Fiscal y la Ley del IVA, obligando a plataformas extranjeras a registrarse y retener impuestos sobre sus operaciones locales (SAT, 2021). Ecuador, en cambio, ha optado por aplicar retenciones sobre pagos al exterior por servicios digitales, clasificándolos como regalías, lo que ha generado controversias con empresas que argumentan que estos pagos deberían considerarse beneficios empresariales bajo el CDI vigente.

Autores como Rojas y Martínez (2023) analizan esta discrepancia en el contexto ecuatoriano, señalando que la interpretación administrativa de la normativa puede entrar en conflicto con los principios del derecho tributario internacional. En particular, destacan que la clasificación como regalías puede no ser coherente con el artículo 12 del Modelo de Convenio de la OCDE, que define regalías en términos de pagos por el uso de derechos de autor, patentes o know-how, lo cual no siempre aplica a servicios digitales estandarizados.

Pou último, estudios comparativos como el de Hernández y López (2023) proponen que los países latinoamericanos, incluyendo Ecuador y México, deberían avanzar hacia la renegociación de sus CDI para incorporar cláusulas específicas sobre servicios digitales, siguiendo ejemplos como el convenio entre India y Reino Unido, que incluye disposiciones sobre la tributación de servicios técnicos y digitales.

La literatura revisada evidencia que la clasificación de los pagos por servicios digitales continúa siendo un tema de debate técnico y jurídico. La falta de un consenso global ha generado una fragmentación normativa que incrementa la incertidumbre fiscal, los costos de cumplimiento y el riesgo de doble imposición. La revisión crítica de los CDI, en especial entre Ecuador y México, se presenta como una necesidad urgente para garantizar una tributación más coherente, equitativa y adaptada a la economía digital.

Caso real de reclasificación fiscal de servicios digitales en aplicación del CDI Ecuador–México: análisis jurídico y consecuencias tributarias

Introducción del caso

El presente caso corresponde a una empresa domiciliada en Ecuador, cuyo giro principal es la comercialización de contenidos audiovisuales, licencias de software y servicios digitales relacionados con la transmisión de señal televisiva por suscripción. En el marco de su actividad económica, la empresa contrata regularmente servicios tecnológicos con proveedores no residentes, localizados principalmente en México, Estados Unidos y Europa,

orientados al acceso, distribución y procesamiento de contenidos digitales mediante plataformas automatizadas.

Durante los ejercicios fiscales 2021 y 2022, la empresa efectuó pagos recurrentes al exterior por concepto de uso de software estandarizado, suscripciones a plataformas de distribución digital (incluyendo servicios tipo SaaS y almacenamiento en la nube) y licencias para el uso no exclusivo de contenidos digitales protegidos por derechos de autor. Todos los contratos se encontraban debidamente formalizados, redactados en idioma inglés y con cláusulas que excluían expresamente la cesión de derechos patrimoniales o de explotación exclusiva. Los pagos se realizaron conforme a la normativa cambiaria y fueron registrados como costos operacionales en la contabilidad de la empresa.

Es importante señalar que, por razones de confidencialidad y en cumplimiento de acuerdos de no divulgación suscritos, en esta sección no se incluirán nombres reales de empresas, contratos ni proveedores. Los datos presentados han sido anonimizados y adaptados estrictamente para fines académicos, manteniendo la integridad técnica y jurídica del análisis. La omisión de información identificable no afecta la validez del caso como evidencia representativa de los vacíos interpretativos que subsisten en la aplicación del Convenio de Doble Imposición entre Ecuador y México respecto a los servicios digitales.

Descripción contractual y operativa

Durante los ejercicios fiscales analizados, la empresa suscribió distintos contratos con proveedores no residentes para la provisión de servicios digitales esenciales para su operación. Los contratos se clasifican en tres grandes categorías: (i) licenciamiento de software estandarizado (COTS), (ii) acceso a contenidos digitales con derechos limitados de uso, y (iii) servicios de infraestructura tecnológica bajo demanda (cloud computing y capacidad de red).

En el primer grupo, los contratos estipulan la provisión de licencias no exclusivas, intransferibles y sin derecho a sub-licenciamiento, para el uso de aplicaciones informáticas estandarizadas destinadas a la operación interna de la empresa, incluyendo software de gestión de contenidos (CMS), interfaces de usuario, y herramientas de monitoreo de audiencia. Estos contratos no contemplan modificaciones al código fuente ni personalizaciones, lo cual se encuentra expresamente indicado en las cláusulas técnicas del servicio. La contraprestación pactada consistía en pagos mensuales fijos por suscripción, sin variables asociadas a volúmenes de uso.

En el segundo grupo, la empresa contrató el acceso remoto a bibliotecas de contenido audiovisual protegido por derechos de autor. En estos contratos se establece que la empresa ecuatoriana no adquiere ningún derecho patrimonial sobre las obras, sino únicamente derechos limitados de transmisión dentro del territorio nacional por tiempo determinado. La remuneración se fijó en función del número de títulos disponibles y del tráfico de usuarios, bajo un modelo de “licenciamiento de acceso controlado”. Los contratos incluyen cláusulas de georrestricción y prohibiciones de almacenamiento local de los contenidos.

El tercer grupo corresponde a servicios de infraestructura digital contratados bajo esquemas de provisión en la nube, donde se incluyen el almacenamiento cloud escalable, servidores virtuales dedicados y provisión de ancho de banda. Estos servicios fueron provistos bajo

modalidad IaaS (Infrastructure as a Service), con cláusulas que excluyen expresamente cualquier derecho de propiedad sobre los servidores, códigos o recursos técnicos utilizados. La empresa contratante paga un cargo variable mensual en función de la capacidad utilizada (espacio, tráfico, tiempo de actividad), determinado automáticamente por la plataforma del proveedor mediante herramientas de medición integradas.

En todos los casos, los pagos fueron realizados directamente desde cuentas bancarias locales hacia cuentas del proveedor en el extranjero, previa aplicación de la normativa cambiaria correspondiente. Las transferencias fueron respaldadas por facturación electrónica y convenios debidamente legalizados. No se efectuó retención en la fuente, en virtud de que los pagos fueron clasificados por la empresa como beneficios empresariales amparados en el artículo 7 del Convenio de Doble Imposición entre Ecuador y México, al no existir establecimiento permanente del proveedor en territorio ecuatoriano.

Posición del contribuyente

La empresa sostuvo, en su calidad de sujeto pasivo, que los pagos efectuados al exterior correspondían a servicios digitales que no implicaban la cesión de derechos patrimoniales sobre bienes intangibles, y que, por tanto, no constituían regalías en el sentido del artículo 12 del Convenio de Doble Imposición (CDI) suscrito entre Ecuador y México, ni del artículo 9 de la Decisión 578 de la Comunidad Andina. Su argumentación principal radicó en que la naturaleza de los servicios contratados se enmarcaba dentro de los supuestos previstos en el artículo 7 del CDI —relativo a beneficios empresariales— y, en ciertos casos, en el artículo 6 de la Decisión 578 —referido a ingresos generados exclusivamente en el país de residencia del proveedor—.

Desde una perspectiva jurídica, el contribuyente alegó que los servicios contratados no suponían la transferencia de derechos de explotación ni uso exclusivo de software, contenidos o infraestructura tecnológica, sino que se limitaban a un derecho de uso no exclusivo, temporal y no sublicenciable. Este razonamiento fue sustentado mediante los contratos suscritos, en los que se especificaba la no cesión de derechos sobre obras protegidas por propiedad intelectual y la provisión de servicios bajo modalidad estandarizada (tales como SaaS, cloud storage o software COTS), sin desarrollo ni adaptación a medida.

Contablemente, la empresa registró estos pagos como gastos operativos de naturaleza recurrente, vinculados directamente a la prestación del servicio de televisión por suscripción, lo cual fue reflejado en sus estados financieros anuales. Bajo este enfoque, se justificó que dichos pagos no debían estar sujetos a retención en la fuente, al no cumplirse el criterio de “fuente ecuatoriana” conforme a la Ley de Régimen Tributario Interno, ni el supuesto de regalía según los tratados internacionales.

La empresa complementó su posición con un argumento técnico basado en el principio de beneficio económico en la jurisdicción del proveedor. Señaló que el valor agregado de los servicios contratados (software, licencias de acceso, infraestructura digital) se generaba exclusivamente en el país de residencia del proveedor, donde se encontraban ubicados los servidores, desarrolladores, centros de procesamiento de datos y plataformas tecnológicas. Según este criterio, la contraprestación económica tenía como contrapartida un servicio que no implicaba explotación de activos en Ecuador ni intervención directa del proveedor en el

mercado local. En consecuencia, no se configuraba un nexo económico suficiente para gravar dichos pagos en Ecuador, y su tributación debía realizarse únicamente en el país de residencia del proveedor, conforme al marco de los beneficios empresariales del CDI.

Criterio de la Administración Tributaria

La Administración Tributaria ecuatoriana, en el marco de un proceso de control tributario ex post, recharacterizó los pagos realizados por la empresa como sujetos a retención en la fuente, al considerarlos configurativos de regalías o, en su defecto, servicios técnicos conforme a la normativa interna y los tratados internacionales aplicables. Esta reclasificación se fundamentó en la interpretación amplia del artículo 12 del Convenio de Doble Imposición entre Ecuador y México, y en los artículos 9 y 14 de la Decisión 578 de la Comunidad Andina, que establecen reglas para la tributación de rentas provenientes de la prestación de servicios transfronterizos.

La Administración sostuvo que, aunque los contratos no contenían una cesión expresa de derechos de propiedad intelectual, los pagos realizados guardaban una relación funcional con el uso o aprovechamiento económico de intangibles protegidos, como software, bases de datos, plataformas digitales y contenidos audiovisuales licenciados. Con base en ello, se concluyó que los ingresos obtenidos por los proveedores extranjeros se encontraban dentro del ámbito de aplicación del artículo 12 del CDI, al tratarse de pagos por el derecho de uso de bienes intangibles, lo que implicaba una retención del 10% sobre la totalidad del monto transferido.

De manera subsidiaria, en aquellos casos donde no fue posible sostener la existencia de una regalía conforme a los tratados, la Administración aplicó el artículo 9 de la Decisión 578, clasificando los pagos como servicios técnicos, administrativos o de consultoría, prestados por personas no residentes. Esta clasificación implicó la sujeción a retención en la fuente del impuesto sobre la renta conforme al artículo 48 de la Ley de Régimen Tributario Interno, el artículo 18 de su reglamento, y la Resolución NAC-DGERCGC20-00000053 del Servicio de Rentas Internas, que establece las condiciones de sujeción y los agentes responsables de retener.

En su análisis, la autoridad tributaria adoptó un criterio de prevalencia de la sustancia sobre la forma, considerando que la calificación jurídica de los pagos no debía limitarse al contenido contractual declarado, sino que debía atender a la naturaleza económica de las transacciones. En este sentido, argumentó que el beneficio económico derivado del uso de plataformas, licencias o infraestructuras digitales se materializaba en Ecuador, donde se encontraban los usuarios finales, el público objetivo y la infraestructura de comercialización de los servicios digitales.

La determinación de la fuente de imposición, según la Administración, debía establecerse en función de la utilización efectiva o aprovechamiento económico del servicio dentro del territorio nacional. Bajo este enfoque, incluso los servicios prestados íntegramente desde el extranjero, pero que generaban efectos económicos sustanciales en Ecuador, debían considerarse de fuente ecuatoriana y, por ende, sujetos a retención en la fuente en el momento del pago o abono en cuenta. Esta interpretación permitió a la Administración emitir glosas

por omisión de retenciones, revirtiendo la deducibilidad de los pagos efectuados y aumentando la base imponible del impuesto a la renta del contribuyente.

Controversia tributaria y consecuencias fiscales

Como resultado del proceso de fiscalización llevado a cabo por la Administración Tributaria ecuatoriana, se determinó que la empresa omitió efectuar la retención en la fuente del impuesto a la renta por pagos realizados a nueve proveedores del exterior durante el ejercicio fiscal 2022. Los pagos observados ascienden a un total de USD 2.891.003,84, distribuidos en diversas casillas de la declaración del Formulario 101, principalmente en las casillas 901, 902, 912 y 913, correspondientes a gastos del exterior y servicios diversos.

La Administración glosó estos pagos al considerar que se trataba de regalías o servicios técnicos prestados desde el exterior, sujetos a retención conforme al artículo 48 de la Ley de Régimen Tributario Interno y al artículo 12 del CDI Ecuador-México, así como por aplicación supletoria de la Decisión 578 de la Comunidad Andina. La glosa ascendió a USD 289.100,38 por concepto de retenciones no practicadas (equivalente al 10% de los pagos efectuados) y fue registrada como una omisión tributaria con intereses y sanciones aplicables conforme al Código Tributario.

Adicionalmente, la Administración Tributaria denegó la deducibilidad de los pagos realizados a los nueve proveedores como gasto del ejercicio, bajo el argumento de incumplimiento del requisito de retención en la fuente, conforme a lo dispuesto en el artículo 28 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno. Esta decisión implicó un incremento directo de la base imponible del Impuesto a la Renta de la empresa, afectando el resultado fiscal del ejercicio 2022 y generando un mayor impuesto causado.

El contribuyente presentó reparos formales y sustantivos respecto de la glosa. En su respuesta, adjuntó copia íntegra de los contratos suscritos con cada proveedor, facturación emitida, constancias de pago al exterior, documentación de soporte sobre la no cesión de derechos patrimoniales y dictámenes técnicos que justificaban la aplicación del artículo 7 del CDI y del artículo 6 de la Decisión 578. Asimismo, solicitó la aplicación estricta del principio de legalidad tributaria, indicando que los servicios contratados no calificaban como regalías ni como servicios técnicos especializados en los términos definidos por la legislación ecuatoriana o los tratados internacionales suscritos.

Pese a esta argumentación, la Administración mantuvo el criterio de que los pagos eran gravables en Ecuador por generar efectos económicos locales y no contar con un tratamiento específico en el CDI aplicable a servicios digitales. Esta diferencia de interpretación dio origen a una controversia tributaria en etapa administrativa, sin resolución definitiva al momento del cierre del ejercicio fiscal correspondiente.

Relevancia del caso para la investigación

El caso analizado guarda una correspondencia directa con el objeto de la presente investigación, ya que ejemplifica de forma concreta los vacíos interpretativos que surgen en la aplicación del Convenio de Doble Imposición entre Ecuador y México respecto a la tributación de servicios digitales. La controversia gira precisamente en torno a la calificación de los pagos efectuados al exterior, y a la tensión existente entre su eventual tratamiento como regalías sujetas a retención conforme al artículo 12 del CDI y su posible exclusión bajo

el artículo 7, relativo a beneficios empresariales exentos en ausencia de un establecimiento permanente en Ecuador.

Este conflicto evidencia las implicaciones jurídicas que conlleva la falta de precisión normativa sobre los criterios de clasificación de los servicios digitales, en especial aquellos vinculados a licencias de software no exclusivas, provisión de plataformas tecnológicas bajo modalidad SaaS o IaaS, y acceso a contenidos digitales en línea. La administración tributaria interpretó estos servicios como vinculados al uso de intangibles, aplicando un enfoque sustancialista que presume la existencia de regalías por el solo hecho de que el servicio genera valor económico en Ecuador. En contraste, el contribuyente sostuvo que los servicios eran prestaciones estandarizadas, sin cesión de derechos patrimoniales, y que no configuraban hechos generadores de imposición en la jurisdicción receptora.

Esta divergencia revela una zona gris en la aplicación del CDI, particularmente en contextos donde los servicios digitales no encajan de forma clara en las categorías tradicionales de los convenios tributarios, diseñados originalmente para operaciones físicas o tangibles. El caso demuestra cómo, ante la ausencia de definiciones específicas y mecanismos de diferenciación en el CDI, las partes interesadas —contribuyente y administración— apelan a interpretaciones opuestas, generando inseguridad jurídica, contingencias fiscales y riesgos de doble imposición.

Por tanto, el uso de este caso en la investigación se justifica plenamente como evidencia empírica de la necesidad de actualizar el marco convencional bilateral, introduciendo cláusulas que regulen de forma expresa la tributación de servicios digitales, definan la naturaleza de los ingresos y delimiten los criterios de fuente y residencia. Asimismo, permite ilustrar cómo la falta de armonización entre la normativa interna y los instrumentos internacionales puede dar lugar a conflictos recurrentes, incluso cuando los contribuyentes operan con documentación contractual formalmente adecuada. La relevancia práctica de este caso refuerza la pertinencia del estudio y valida la propuesta de modificación estructural del CDI entre Ecuador y México.

Metodología

La presente investigación adopta un enfoque cualitativo, con un diseño exploratorio, descriptivo y proyectivo, lo que permite abordar un fenómeno complejo y en evolución como es la tributación de los servicios digitales en el marco del Convenio para Evitar la Doble Imposición (CDI) entre Ecuador y México. La naturaleza exploratoria permite indagar en aspectos novedosos del problema; el carácter descriptivo facilita la comprensión de las percepciones de los actores involucrados; y el componente proyectivo orienta la investigación hacia la formulación de propuestas normativas aplicables (Hernández-Sampieri y Mendoza, 2018).

Tipo de investigación y técnicas empleadas

Se trata de una investigación documental y comparada, sustentada en el análisis de fuentes primarias (normativa nacional e internacional, convenios fiscales, doctrina especializada) y secundarias (informes técnicos, literatura académica). Además, se emplea la técnica

de entrevistas estructuradas como herramienta principal de recolección de datos empíricos, dirigidas a tres grupos clave:

- Funcionarios de la administración tributaria ecuatoriana,
- Representantes de empresas ecuatorianas que realizan pagos por servicios digitales a empresas mexicanas, y
- Expertos fiscales con experiencia en fiscalidad internacional.

Cada grupo recibió una guía de entrevista diferenciada, diseñada para captar sus perspectivas específicas sobre la interpretación y aplicación del CDI y la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI) en relación con los servicios digitales.

Proceso de recolección de datos

Se utilizó un muestreo no probabilístico por conveniencia, seleccionando participantes con experiencia directa en el tema. Las entrevistas fueron grabadas (con consentimiento informado), transcritas y organizadas para su análisis. Este proceso se desarrolló de forma secuencial:

- Validación de las guías de entrevista,
- Aplicación de entrevistas estructuradas,
- Transcripción y organización de la información.

Análisis de datos

El análisis se realizó mediante el método de análisis de contenido cualitativo, utilizando técnicas de codificación abierta y axial.

- En la codificación abierta, se identificaron temas recurrentes en las respuestas.
- En la codificación axial, estos temas se agruparon en categorías jerárquicas que reflejan patrones de interpretación normativa.

Posteriormente, se aplicó un análisis temático, que permitió identificar similitudes y diferencias entre los grupos entrevistados, y se realizó una triangulación de la información para contrastar las percepciones entre actores institucionales, empresariales y técnicos.

Criterios de validez y confiabilidad

Para garantizar la validez del estudio, se diseñaron guías de entrevista alineadas con los objetivos específicos de la investigación y se aplicaron a actores directamente involucrados en el fenómeno. La confiabilidad se aseguró mediante la grabación y transcripción textual de las entrevistas, lo que permitió un análisis riguroso y replicable. La triangulación de fuentes y perspectivas también contribuyó a fortalecer la robustez de los hallazgos.

Dimensiones de análisis

El análisis se estructuró en torno a seis dimensiones clave, que abordan los principales puntos de conflicto en la aplicación del CDI y la LRTI a los servicios digitales. Estas dimensiones se presentan en la siguiente tabla:

Tabla 1
Dimensiones

Dimensión	Descripción	Posible Problema
1. Definición y Alcance de los Servicios Digitales	Evaluar cómo los diferentes actores definen y delimitan los servicios digitales y su impacto en la clasificación de pagos dentro del marco de la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI) y el Convenio para Evitar la Doble Imposición (CDI).	Divergencias en la interpretación de los servicios digitales según la LRTI y el CDI, afectando la clasificación de los pagos y su tributación.
2. Definición y Clasificación de Regalías en el CDI	Evaluar cómo se define y clasifica el término "regalías" según el Artículo 12 del Convenio para Evitar la Doble Imposición (CDI) y cómo esta definición se aplica a los pagos por servicios digitales.	Ambigüedades en la definición de regalías en el CDI que llevan a diferentes interpretaciones entre los actores.
3. Definición y Clasificación de Beneficios Empresariales en el CDI	Analizar la definición y clasificación de "Beneficios Empresariales" según el Artículo 7 del CDI y su aplicabilidad a los pagos por servicios digitales.	Falta de claridad en la definición de beneficios empresariales en el CDI, lo que resulta en interpretaciones inconsistentes.
4. Aplicación del Artículo 12 del CDI y la LRTI a los Servicios Digitales	Examinar cómo se aplica el Artículo 12 del CDI en conjunto con la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI) para clasificar los pagos por servicios digitales como regalías.	Inconsistencias en la aplicación práctica del Artículo 12 del CDI y la LRTI que generan conflictos en la clasificación de pagos.
5. Aplicación del Artículo 7 del CDI y la LRTI a los Servicios Digitales	Analizar la implementación del Artículo 7 del CDI y su alineación con la LRTI para clasificar los pagos por servicios digitales como beneficios empresariales.	Interpretaciones diversas y falta de aplicación uniforme del Artículo 7 del CDI y la LRTI en la tributación de servicios digitales.
6. Retención de Impuestos en la Fuente según la LRTI y el CDI	Examinar cómo se implementa la retención de impuestos en la fuente para pagos por servicios digitales, de acuerdo con las directrices de la LRTI y el CDI.	Discrepancias en las prácticas de retención debido a la falta de alineación entre la normativa local (LRTI) y el CDI.

Nota. Cada dimensión aborda aspectos específicos de interpretación y aplicación tributaria en servicios digitales, enfocándose en problemas comunes derivados de la falta de claridad en el CDI y la LRTI, lo que no siempre es evidente en la descripción inicial.

Resultados

Análisis Normativo del Convenio Ecuador-México en el Contexto de la Economía Digital

El Convenio entre Ecuador y México para evitar la doble imposición presenta limitaciones sustanciales al abordar los ingresos derivados de servicios digitales. Según el Artículo 12, las regalías incluyen pagos por el uso de derechos sobre propiedad intelectual, equipos o información técnica. Aunque esta definición cubre ciertos aspectos de los servicios digitales, no establece distinciones claras entre las regalías tradicionales y las transacciones propias de plataformas digitales o servicios automatizados. Esto implica que pagos por licencias de software, almacenamiento en la nube o acceso a datos pueden ser indebidamente clasificados como regalías, imponiendo una retención del 10%. La ausencia de criterios técnicos específicos para identificar transacciones digitales genera un vacío normativo que afecta tanto a la seguridad jurídica como a la correcta aplicación del convenio.

Por otro lado, el Artículo 7 regula los beneficios empresariales, disponiendo que estos solo pueden gravarse en el Estado de residencia del beneficiario, salvo que existan actividades realizadas a través de un establecimiento permanente en el otro Estado contratante. La definición de "establecimiento permanente", basada en un lugar físico de negocios, resulta insuficiente para los modelos de negocios digitales, donde la generación de ingresos depende de activos intangibles y operaciones virtuales. Servicios digitales como publicidad en línea, intermediación en plataformas o streaming no requieren presencia física en el país donde se presta el servicio, lo que complica su clasificación bajo el marco normativo del Convenio. Esta desconexión con la realidad económica digital afecta la recaudación y genera arbitrajes tributarios no previstos.

El Protocolo adicional del Convenio no introduce mecanismos para abordar las peculiaridades de los servicios digitales. Aunque se establecen criterios sobre deducciones para pagos entre oficinas centrales y establecimientos permanentes, no se abordan específicamente los ingresos derivados de transacciones digitales. Esto deja un espacio abierto para que las interpretaciones discrecionales determinen si ciertos ingresos constituyen regalías bajo el Artículo 12 o beneficios empresariales bajo el Artículo 7. Además, esta falta de precisión afecta la capacidad de las empresas para estructurar contratos de manera eficiente y previsible desde un punto de vista fiscal. Los riesgos de doble imposición o falta de imposición se agravan, incrementando las disputas entre los contribuyentes y las administraciones tributarias.

El Artículo 3 del Convenio, que define términos generales como "residencia" y "establecimiento permanente", carece de disposiciones que reflejen la naturaleza intangible y transfronteriza de los servicios digitales. La economía digital, al operar sin restricciones físicas, desafía la interpretación de los conceptos tradicionales establecidos en el Convenio. Por ejemplo, servicios como licencias de software y acceso a bases de datos globales no encajan en la categoría de "establecimiento permanente" ni en las definiciones tradicionales

de regalías. Esto lleva a inconsistencias en la aplicación práctica, dependiendo de las leyes fiscales nacionales, y agrava la falta de uniformidad en las interpretaciones del convenio en ambos países.

El mecanismo de resolución de disputas previsto en el Artículo 24 del Convenio, aunque relevante para abordar diferencias interpretativas, no resuelve las limitaciones estructurales del marco normativo. La dependencia de acuerdos amistosos entre las autoridades competentes limita su eficacia, especialmente en disputas que involucran la clasificación de ingresos digitales. Las diferencias inherentes en las normativas fiscales locales entre Ecuador y México complican aún más este proceso. La falta de un lenguaje específico sobre servicios digitales en el Convenio dificulta que las autoridades lleguen a acuerdos en casos de controversias, incrementando la incertidumbre para los contribuyentes y afectando la cooperación tributaria bilateral.

Un análisis de las disposiciones fiscales del Convenio evidencia su desconexión con las recomendaciones actuales de la OCDE sobre la tributación de la economía digital. La exclusión de conceptos introducidos en los "Pilares" 1 y 2 propuestos por la OCDE limita la capacidad del Convenio para enfrentar los retos fiscales contemporáneos. El Pilar 1, que redistribuye derechos impositivos a los mercados donde se generan ingresos, y el Pilar 2, que establece un impuesto mínimo global, no se reflejan en el marco actual. Esto no solo perpetúa las brechas fiscales, sino que también fomenta un entorno de incertidumbre normativa que afecta tanto a las empresas multinacionales como a los Estados contratantes.

En suma, el Convenio no aborda adecuadamente los retos fiscales de la economía digital, al carecer de disposiciones específicas para servicios automatizados y digitales. Esta omisión, junto con interpretaciones tradicionales de regalías y beneficios empresariales, destaca la necesidad de actualizar el marco normativo. La falta de mecanismos claros ha intensificado disputas sobre la clasificación de ingresos, especialmente sin un establecimiento permanente físico. Es urgente reformar el Convenio para alinearlo con la evolución del comercio digital y garantizar una tributación justa y eficiente entre ambas jurisdicciones.

Análisis del Caso México-China: Lecciones para la Aplicación del Modelo OCDE al CDI Ecuador-México

En un juicio contencioso administrativo llevado a cabo en México, el Tribunal Federal de Justicia Administrativa (TFJA) analizó un caso que involucraba a la empresa A, con sede en México, y a la empresa B, ubicada en la República Popular China. El conflicto surgió en relación con los pagos efectuados por la empresa mexicana a su contraparte china por el uso de software comercial conocido como “Commercial Off-The-Shelf” (COTS). Dicho software, que es distribuido de manera homogénea en el mercado, fue adquirido por la empresa mexicana con la finalidad de ofrecerlo posteriormente a sus clientes finales en su formato original. La controversia legal giró en torno a la clasificación de estos pagos bajo el Convenio para Evitar la Doble Imposición (CDI) entre México y China, específicamente si estos constituían regalías, sujetas a retención del 10% según el Artículo 12, o beneficios empresariales, no gravados en México bajo el Artículo 7, en ausencia de un establecimiento permanente de la empresa china.

El caso fue impulsado por un procedimiento de auditoría fiscal iniciado por el Servicio de Administración Tributaria (SAT), el cual concluyó glosando los pagos como regalías. Según la interpretación del SAT, el acceso al software otorgaba derechos de uso que caían dentro de la definición de regalías establecida en el CDI. La empresa A impugnó esta determinación, argumentando que el software en cuestión no implicaba una cesión de derechos exclusivos ni personalización, características necesarias para ser considerado una regalía conforme a los lineamientos del Modelo de Convenio de la OCDE. Este conflicto se presentó en los periodos fiscales de 2019 y 2020, y fue llevado ante la Primera Sección de la Sala Superior del TFJA, donde se analizaron los argumentos de ambas partes a la luz de las disposiciones del CDI y la normativa fiscal aplicable.

El análisis del tribunal se centró en la interpretación de los artículos 7 y 12 del CDI México-China. Según el Artículo 12, las regalías incluyen pagos por el uso o derecho de uso de derechos de autor, software, patentes o conocimientos técnicos. Sin embargo, los comentarios del Modelo de Convenio de la OCDE, referenciados en el juicio, especifican que los pagos por software estandarizado que se distribuye masivamente en el mercado no califican como regalías, ya que no implican transferencia de derechos exclusivos ni modificación del producto para un usuario específico. El Artículo 7, por su parte, establece que los beneficios empresariales solo son gravables en el país de residencia del beneficiario, salvo que exista un establecimiento permanente en la jurisdicción donde se generaron los ingresos. El tribunal evaluó si el software COTS cumplía con estas definiciones.

En su resolución de abril de 2024, el TFJA concluyó que los pagos realizados por la empresa mexicana a la empresa china constituían beneficios empresariales y no regalías. La decisión se basó en el hecho de que el software COTS es un producto estándar distribuido masivamente sin adaptaciones ni modificaciones del código fuente. Este criterio fue reforzado por los comentarios al Modelo OCDE, que excluyen explícitamente de la categoría de regalías los pagos por software estandarizado, siempre que su distribución no implique personalización o cesión de derechos exclusivos. Por lo tanto, el tribunal determinó que la retención del 10% aplicada por el SAT no era procedente, ya que los ingresos de la empresa china debían clasificarse como beneficios empresariales no sujetos a retención en México.

El análisis del tribunal también destacó la importancia de diferenciar entre software estandarizado y personalizado en la aplicación de los convenios fiscales. Según los comentarios del Modelo OCDE, el software estandarizado se caracteriza por su disponibilidad generalizada en el mercado, sin modificaciones específicas para el usuario final. En contraste, el software personalizado involucra adaptaciones o modificaciones que lo hacen único para un cliente o grupo de clientes. En este caso, el TFJA concluyó que el software adquirido por la empresa mexicana no cumplía con los criterios para ser considerado una regalía, dado que no otorgaba derechos exclusivos ni requería modificaciones en su estructura.

Aplicando este caso al contexto de la relación fiscal entre Ecuador y México, se observa que el Convenio para Evitar la Doble Imposición entre ambos países enfrenta limitaciones similares al no abordar explícitamente las transacciones relacionadas con software y servicios

digitales. Actualmente, las normativas ecuatorianas clasifican de manera general los pagos relacionados con intangibles como regalías, aplicando una retención del 10%. Sin embargo, la falta de diferenciación entre software estandarizado y personalizado genera incertidumbre jurídica y posibles conflictos tributarios, similares a los observados en el caso mexicano-chino. Incorporar definiciones claras en el CDI Ecuador-México podría prevenir disputas similares.

Un aspecto relevante que Ecuador podría adoptar del caso mexicano es la inclusión de lineamientos específicos en el CDI para diferenciar los pagos por software estandarizado de aquellos relacionados con regalías tradicionales. Esto implicaría ajustar el Artículo 12 del CDI para excluir explícitamente los pagos por software COTS de la definición de regalías, siguiendo los comentarios del Modelo OCDE. Esta modificación permitiría un tratamiento fiscal más coherente y alineado con la realidad económica actual, evitando que pagos por servicios digitales o software masivo sean indebidamente clasificados como regalías.

Además, el caso mexicano resalta la importancia de contar con jurisprudencia vinculante que oriente la aplicación de los convenios fiscales en transacciones digitales. En Ecuador, la ausencia de decisiones judiciales específicas sobre este tema dificulta la resolución de conflictos tributarios en el comercio digital. Implementar criterios técnicos y jurídicos similares a los adoptados por el TFJA mexicano podría fortalecer la seguridad jurídica en la aplicación del CDI entre Ecuador y México, reduciendo la carga administrativa y legal para las empresas involucradas en transacciones digitales transfronterizas.

Este caso demuestra la necesidad de actualizar los convenios fiscales para abordar las particularidades de la economía digital. En el caso del CDI Ecuador-México, incorporar disposiciones específicas que definan con precisión el tratamiento de pagos relacionados con servicios digitales contribuiría a garantizar una tributación justa y eficiente. Esto fortalecería las relaciones comerciales bilaterales, reduciría los conflictos interpretativos y promovería un entorno fiscal más transparente y competitivo para ambas jurisdicciones.

Triangulación de Opiniones entre Consultores, Funcionarios y Empresarios: Regalías vs. Beneficios Empresariales

La triangulación de información, presentada en la Tabla 2, organiza las respuestas obtenidas en las entrevistas realizadas, estructurándolas por grupos de actores: consultores tributarios, funcionarios del Servicio de Rentas Internas (SRI) y empresarios. Cada fila corresponde a una dimensión y una pregunta específica del estudio, agrupando las respuestas de los entrevistados según los temas analizados. Este enfoque estructurado facilita una comparación sistemática y permite destacar las prioridades, preocupaciones y propuestas particulares de cada grupo en relación con el Convenio de Doble Imposición (CDI) y la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI).

En la dimensión de definición y alcance de los servicios digitales, los consultores tributarios enfatizan que la normativa actual es insuficiente frente a la rapidez de la evolución tecnológica, destacando la necesidad de adoptar estándares internacionales como los propuestos por la OCDE para abordar los vacíos regulatorios. Por su parte, los funcionarios

del SRI comparten esta preocupación, pero añaden que los riesgos asociados a los vacíos fiscales pueden derivar en pérdidas significativas de ingresos públicos. Los empresarios, aunque coinciden en la necesidad de adaptar las normativas, priorizan un enfoque más práctico, señalando que las actualizaciones normativas deben responder a los modelos de negocio surgidos durante la pandemia. Estas diferencias reflejan cómo los consultores y funcionarios abordan el problema desde una perspectiva más normativa, mientras que los empresarios buscan soluciones adaptadas a la operatividad empresarial.

En cuanto a la dimensión de definición y clasificación de regalías en el CDI, los consultores consideran que la clasificación debe basarse en la cesión de derechos exclusivos, argumentando que servicios digitales como SaaS (Software as a Service) no deberían ser tratados como regalías. Los funcionarios comparten esta postura, pero hacen hincapié en incluir servicios técnicos como un elemento clave en esta discusión. Los empresarios, en contraste, simplifican el análisis al asociar las licencias con regalías y el software operativo con beneficios empresariales, mostrando un enfoque más directo y aplicado. Respecto a la adecuación de la definición actual, tanto consultores como funcionarios sugieren ampliarla para incluir tecnologías disruptivas, mientras que los empresarios prefieren herramientas prácticas, como manuales con ejemplos que permitan una mejor comprensión y aplicación en la práctica empresarial.

En la dimensión de definición y clasificación de beneficios empresariales en el CDI, los consultores destacan que servicios como SaaS y almacenamiento en la nube califican como beneficios empresariales, ya que no implican transferencia de derechos sobre propiedad intelectual. Los funcionarios concuerdan, aunque enfatizan la importancia de analizar la sustancia económica detrás de las transacciones. Por otro lado, los empresarios abordan este tema desde un enfoque más tangible, utilizando ejemplos como el software incluido con maquinaria para ilustrar su clasificación como beneficio empresarial. Si bien hay consenso en las categorías generales, los empresarios adoptan un enfoque más práctico y operativo, mientras que los consultores y funcionarios se centran en los aspectos normativos y conceptuales de la clasificación.

En la aplicación del Artículo 12 del CDI y la LRTI a los servicios digitales, los consultores destacan la importancia de estructurar contratos que excluyan referencias a la cesión de derechos exclusivos, utilizando estrategias como la elección de jurisdicciones favorables para minimizar la carga fiscal. Los funcionarios comparten esta perspectiva, pero enfatizan la relevancia de establecer contratos claros que limiten las clasificaciones desfavorables. Por otro lado, los empresarios priorizan un enfoque pragmático, señalando que los contratos deben definir claramente los términos de pago para evitar conflictos interpretativos. Aunque todos los actores coinciden en la importancia de los contratos, los consultores y funcionarios adoptan estrategias normativas y fiscales, mientras que los empresarios valoran la claridad contractual como herramienta principal.

En la dimensión de aplicación del Artículo 7 del CDI y la LRTI a los servicios digitales, los consultores y funcionarios coinciden en que factores como la existencia de un establecimiento permanente y la naturaleza del servicio son determinantes para clasificar los

pagos como beneficios empresariales. Los consultores destacan la necesidad de redefinir el concepto de establecimiento permanente para adaptarlo a la economía digital, mientras que los funcionarios se centran en la aplicación práctica de este concepto en los casos actuales. Por su parte, los empresarios critican que los modelos tradicionales de establecimiento permanente no reflejan adecuadamente las operaciones digitales, lo que limita su aplicabilidad. Estas diferencias muestran cómo los consultores y funcionarios priorizan la actualización normativa, mientras que los empresarios abogan por un rediseño conceptual que considere las realidades digitales.

En la dimensión de retención de impuestos en la fuente según la LRTI y el CDI, los consultores abogan por la adopción de tecnologías avanzadas, como blockchain, para mejorar la trazabilidad y eficiencia en la recaudación. Los funcionarios, en cambio, proponen enfoques más administrativos, como sistemas de validación y cruces de información entre jurisdicciones. Los empresarios se enfocan en soluciones operativas que simplifiquen el cumplimiento fiscal, señalando que las plataformas tecnológicas deben facilitar la identificación automática de impuestos retenibles. Estas diferencias reflejan que mientras los consultores y funcionarios abordan el problema desde la perspectiva de la infraestructura tecnológica y normativa, los empresarios buscan herramientas que reduzcan la carga administrativa y faciliten el cumplimiento diario.

En la dimensión transversal, los consultores y funcionarios coinciden en la necesidad de actualizar el CDI entre Ecuador y México para reflejar las particularidades de la economía digital, incluyendo disposiciones específicas sobre intangibles y establecimiento permanente virtual. Los empresarios, en contraste, proponen soluciones prácticas como la inclusión de anexos con casos resueltos que sirvan como guía para las empresas y reduzcan la incertidumbre. Estas diferencias reflejan cómo los consultores y funcionarios priorizan reformas estructurales, mientras que los empresarios se centran en herramientas inmediatas que faciliten el cumplimiento normativo.

Tabla 2
Triangulación de información

Dimensión	Pregunta	Consultor Tributario	Funcionario del SRI	Empresario
Definición y Alcance de los Servicios Digitales	1. ¿Cómo afecta la evolución tecnológica y la aparición de nuevos modelos de negocios digitales a la definición y alcance de los servicios digitales en las normativas fiscales actuales?	Ambos consultores coinciden en que la evolución tecnológica supera la capacidad normativa actual, generando vacíos. Proponen alinearse con los principios de la OCDE, como el Pilar 1, para definir la generación de valor local. No se identifican discrepancias.	Los dos funcionarios concuerdan en que las normativas no logran abarcar los cambios rápidos de la tecnología y los nuevos modelos digitales. Uno destaca que los vacíos generan riesgos fiscales. No hay discrepancias significativas.	Ambos empresarios coinciden en que las normativas deben actualizarse constantemente para adaptarse a los nuevos modelos digitales surgidos, especialmente tras la pandemia. Uno enfatiza en la necesidad de enfoques prácticos. No hay discrepancias.
	2. ¿Qué diferencias observa en la interpretación de servicios digitales entre la normativa ecuatoriana y mexicana, y cómo podrían armonizarse estas perspectivas?	Ambos consultores coinciden en que México tiene un marco más claro con un enfoque basado en IVA, mientras que Ecuador utiliza retenciones generales. Sugieren la armonización mediante acuerdos bilaterales y tecnología. No hay discrepancias.	Ambos funcionarios resaltan que México tiene definiciones específicas (juegos en línea, publicidad digital), mientras Ecuador adopta un enfoque general. Uno menciona que la percepción de los usuarios influye en la aceptación fiscal. No hay discrepancias.	Ambos empresarios reconocen que México tiene mayor desarrollo normativo debido a su cercanía con EE.UU. Coinciden en que Ecuador debe trabajar con la OCDE para adaptar sus normativas. No hay discrepancias.
Definición y Clasificación de Regalías en el CDI	3. ¿Cómo influye el uso de tecnología patentada o software en la decisión de clasificar un pago digital como regalías bajo el CDI?	Ambos consultores coinciden en que la clasificación depende de si existe cesión de derechos exclusivos. Los servicios SaaS no deberían considerarse regalías. No se identifican discrepancias.	Ambos funcionarios concuerdan en que el uso de tecnología no necesariamente implica regalías, a menos que haya cesión de derechos. Uno menciona específicamente los servicios técnicos como ejemplo. No hay discrepancias.	Ambos empresarios coinciden en que las licencias se clasifican como regalías, mientras que el software operativo es un beneficio empresarial. No se identifican discrepancias.
	4. ¿Considera que la definición actual de regalías en el CDI es adecuada para cubrir las complejidades de los servicios digitales modernos? ¿Qué cambios propondría?	Ambos consultores coinciden en que la definición actual es insuficiente. Proponen ampliar su alcance a tecnologías como SaaS, IA y plataformas digitales. Sugieren incluir anexos	Ambos funcionarios concuerdan en que la definición actual es limitada. Proponen actualizarla para incluir algoritmos, IA y tecnologías disruptivas. No se identifican discrepancias.	Ambos empresarios coinciden en que la definición actual es funcional, pero faltan ejemplos prácticos que faciliten el cumplimiento fiscal. Sugieren manuales con casos reales. No hay discrepancias.

Elaborado por: Ronald Campoverde Aguirre, Ph.D.

Revisado por: Viviana Borja, M.Sc. y Katia Rodríguez, Ph.D.

interpretativos. No hay discrepancias.

Definición y Clasificación de Beneficios Empresariales en el CDI	5. ¿En qué casos específicos ha observado que los pagos por servicios digitales son más apropiados para clasificarse como beneficios empresariales en lugar de regalías?	Ambos consultores concuerdan en que los pagos recurrentes por servicios SaaS y almacenamiento en la nube califican como beneficios empresariales, ya que no implican cesión de derechos. No hay discrepancias.	Ambos funcionarios coinciden en que los servicios sin transferencia de derechos intelectuales, como suscripciones, se clasifican como beneficios empresariales. No hay discrepancias.	Ambos empresarios coinciden en que servicios operativos ligados a activos fijos, como software incluido con maquinaria, se clasifican como beneficios empresariales. No se identifican discrepancias.
	6. ¿Cómo impacta la existencia o ausencia de un establecimiento permanente (EP) en la clasificación de los pagos digitales como beneficios empresariales según el CDI?	Ambos consultores coinciden en que sin EP no se pueden gravar pagos localmente, limitando la recaudación fiscal. Proponen redefinir el EP para la economía digital. No hay discrepancias.	Ambos funcionarios destacan que el EP es determinante para clasificar los pagos como beneficios empresariales. Sin EP, solo quedan las retenciones en la fuente. No hay discrepancias.	Ambos empresarios coinciden en que el EP es esencial para determinar la tributación local, pero los modelos actuales no reflejan las operaciones digitales modernas. No se identifican discrepancias.
Aplicación del Artículo 12 del CDI y la LRTI a los Servicios Digitales	7. ¿Qué estrategias utilizan las empresas digitales para cumplir con la clasificación de regalías según el Artículo 12 del CDI y la LRTI?	Ambos consultores coinciden en que las empresas estructuran contratos cuidadosamente para evitar referencias a cesión de derechos exclusivos y prefieren jurisdicciones favorables. No hay discrepancias.	Ambos funcionarios concuerdan en que las empresas utilizan contratos claros que limitan explícitamente la cesión de derechos para evitar clasificaciones como regalías. No hay discrepancias.	Ambos empresarios coinciden en que las empresas prefieren contratos que definan claramente los pagos como contraprestaciones por servicios para evitar conflictos interpretativos. No hay discrepancias.
	8. ¿Existen diferencias relevantes entre los criterios de clasificación de pagos digitales como regalías bajo el CDI y los utilizados en la LRTI de Ecuador? ¿Qué problemas pueden derivarse de estas discrepancias?	Ambos consultores coinciden en que el CDI es más restrictivo que la LRTI, lo que genera riesgos de doble tributación y conflictos en auditorías fiscales. No hay discrepancias.	Ambos funcionarios destacan que las diferencias entre CDI y LRTI complican el cumplimiento tributario y generan incertidumbre fiscal para las empresas. No hay discrepancias.	Ambos empresarios coinciden en que estas discrepancias generan costos adicionales y afectan la seguridad jurídica en transacciones transfronterizas. No hay discrepancias.

Aplicación del Artículo 7 del CDI y la LRTI a los Servicios Digitales	9. ¿Qué factores considera clave para determinar si los pagos por servicios digitales deben tributar como beneficios empresariales bajo el Artículo 7 del CDI?	Ambos consultores señalan que la naturaleza del servicio, la existencia de un EP y el lugar de generación del ingreso son los principales factores. No hay discrepancias.	Ambos funcionarios coinciden en que el EP y la sustancia económica de la transacción son determinantes para definir si los pagos deben clasificarse como beneficios empresariales. No hay discrepancias.	Ambos empresarios destacan que la ubicación de la empresa y la naturaleza del servicio son determinantes para esta clasificación, aunque uno menciona que los modelos tradicionales no reflejan la economía digital actual.
	10. ¿Qué rol juega la transparencia fiscal y la colaboración internacional en la correcta aplicación del Artículo 7 del CDI en pagos digitales?	Ambos consultores coinciden en que la transparencia fiscal y los acuerdos internacionales, como los promovidos por la OCDE, son esenciales para evitar la doble tributación y garantizar coherencia fiscal.	Ambos funcionarios destacan la importancia de la transparencia y la colaboración internacional para evitar abusos fiscales y facilitar la interpretación uniforme del CDI. No hay discrepancias.	Ambos empresarios coinciden en que la cooperación internacional y la transparencia fortalecen el cumplimiento y mejoran la confianza en los acuerdos bilaterales. No se identifican discrepancias.
Retención de Impuestos en la Fuente según la LRTI y el CDI	11. ¿Qué mecanismos operativos o tecnológicos podrían mejorar la retención en la fuente de los pagos por servicios digitales entre Ecuador y México?	Ambos consultores proponen el uso de blockchain y sistemas de pago automatizados que retengan impuestos en tiempo real para mejorar la trazabilidad fiscal. No hay discrepancias.	Ambos funcionarios sugieren implementar sistemas de validación y cruces de información para mejorar la eficiencia en la retención fiscal. No hay discrepancias.	Ambos empresarios coinciden en que las plataformas tecnológicas que identifiquen automáticamente los impuestos retenibles facilitarían el cumplimiento para empresas y administraciones. No hay discrepancias.
	12. ¿Cuáles son los principales desafíos para garantizar que las empresas cumplan con la retención en la fuente en los servicios digitales, y qué medidas serían efectivas para resolverlos?	Ambos consultores destacan la dificultad de identificar contribuyentes y transacciones. Proponen sanciones disuasorias y simplificación normativa como soluciones. No hay discrepancias.	Ambos funcionarios coinciden en que la falta de infraestructura tecnológica y la resistencia empresarial dificultan el cumplimiento. Sugerencias: capacitación y supervisión fiscal. No hay discrepancias.	Ambos empresarios señalan que el desconocimiento de las normativas y la percepción negativa de nuevos impuestos son los mayores retos. Sugieren incentivos fiscales para resolverlo. No hay discrepancias.

Transversal	13. ¿Cómo podría el CDI entre Ecuador y México adaptarse para reflejar mejor las particularidades fiscales de los servicios digitales?	Ambos consultores coinciden en que el CDI debe incluir un capítulo específico sobre economía digital, definiendo conceptos como regalías, EP virtuales y tributación de intangibles. Proponen cláusulas claras para evitar conflictos. No hay discrepancias.	Ambos funcionarios destacan la necesidad de agregar disposiciones específicas para reflejar las operaciones digitales, incluyendo EP virtuales e intangibles. Uno de ellos enfatiza la importancia de socializar estas modificaciones con contribuyentes. No hay discrepancias.	Ambos empresarios sugieren incluir anexos prácticos con casos resueltos que reduzcan la incertidumbre para las empresas y faciliten su cumplimiento. Uno también menciona la importancia de actualizar regularmente el convenio. No hay discrepancias.
	14. ¿Qué impactos económicos y fiscales tienen las diferencias en la clasificación y tributación de servicios digitales sobre las empresas transnacionales que operan entre Ecuador y México?	Ambos consultores coinciden en que las diferencias generan costos de cumplimiento elevados, riesgos de doble tributación y desincentivan la inversión en servicios digitales. Proponen unificar criterios para evitar estos problemas. No hay discrepancias.	Ambos funcionarios consideran que estas diferencias afectan la recaudación fiscal y dificultan la competitividad de las empresas. Uno señala que también obstaculizan el crecimiento de la economía digital en ambos países. No hay discrepancias.	Ambos empresarios coinciden en que estas diferencias generan pérdida de liquidez para las empresas y reducen la competitividad en el mercado digital. Uno menciona que también complican la planificación financiera de las empresas. No hay discrepancias.
	15. ¿Qué rol juegan los acuerdos multilaterales (como los promovidos por la OCDE) en la resolución de conflictos interpretativos entre regalías y beneficios empresariales en servicios digitales?	Ambos consultores destacan que los acuerdos multilaterales de la OCDE proporcionan lineamientos uniformes que armonizan las definiciones fiscales y promueven la cooperación internacional. Consideran que estos acuerdos son esenciales para evitar conflictos interpretativos. No hay discrepancias.	Ambos funcionarios coinciden en que los acuerdos multilaterales son fundamentales para evitar conflictos interpretativos, facilitar la coherencia fiscal y promover la transparencia. Uno menciona que el Marco Inclusivo de la OCDE es un modelo a seguir. No hay discrepancias.	Ambos empresarios reconocen la utilidad de los acuerdos multilaterales para estandarizar criterios y resolver disputas. Uno enfatiza que estos acuerdos también fortalecen la confianza entre los países participantes. No hay discrepancias.

Propuesta de Actualización del Convenio de Doble Imposición: Inclusión de Cláusulas para Servicios Digitales

Basándose en el análisis normativo, el estudio del caso México-China y las discrepancias y coincidencias expuestas por consultores, funcionarios y empresarios, se propone una actualización específica al convenio. A continuación, se presentan las recomendaciones que buscan mitigar la incertidumbre fiscal, fortalecer la cooperación tributaria y adaptar el marco normativo a las dinámicas del comercio digital.

- *Revisión del Artículo 12 sobre Regalías:* La definición actual de regalías debe ampliarse para incluir un apartado específico que excluya los pagos derivados de software estandarizado, como "Commercial Off-The-Shelf" (COTS), y servicios digitales como SaaS, almacenamiento en la nube y acceso a plataformas de datos. Conforme a los lineamientos del Modelo de Convenio de la OCDE, los pagos por estos servicios, al no implicar cesión de derechos exclusivos ni modificaciones personalizadas, no deben clasificarse como regalías, sino como beneficios empresariales. Este cambio permitiría reducir los conflictos derivados de la aplicación de la retención del 10% en transacciones que no califican como regalías en el sentido tradicional.
- *Incorporación de un "Establecimiento Permanente Digital" en el Artículo 7:* Se propone modificar el Artículo 7 para incluir una definición de "establecimiento permanente digital" (EPD). Este concepto, alineado con el Pilar 1 de la OCDE, permitiría gravar a las empresas digitales que operan en una jurisdicción sin presencia física pero que generan ingresos significativos o interactúan con un número sustancial de usuarios locales. El EPD debe establecer umbrales específicos de ingresos (por ejemplo, USD 250,000 anuales) o de usuarios activos, como criterios mínimos para activar la tributación local. Además, se recomienda detallar las obligaciones de registro y declaración fiscal para los contribuyentes digitales, asegurando claridad en su implementación.
- *Mecanismo de Resolución de Disputas en el Artículo 24:* El Artículo 24 debe modificarse para crear un subcomité binacional técnico especializado en disputas fiscales relacionadas con servicios digitales. Este subcomité tendría competencia exclusiva para interpretar las disposiciones aplicables al comercio digital, lo que permitiría reducir la discrecionalidad en la interpretación de los artículos 7 y 12. Asimismo, se sugiere incluir plazos máximos para resolver disputas, garantizando un proceso eficiente y predecible que beneficie tanto a las empresas como a las administraciones tributarias.
- *Capítulo Adicional en el Protocolo del Convenio:* Incorporar un capítulo específico sobre la tributación de servicios digitales en el Protocolo del CDI. Este capítulo debe contener definiciones claras sobre los distintos tipos de servicios digitales (ej., licencias, SaaS, publicidad en línea, almacenamiento en la nube), criterios para diferenciarlos de regalías y beneficios empresariales, y reglas específicas para su

Elaborado por: Ronald Campoverde Aguirre, Ph.D.

Revisado por: Viviana Borja, M.Sc. y Katia Rodríguez, Ph.D.

tributación. Asimismo, debe incluir directrices basadas en los comentarios del Modelo OCDE y ejemplos prácticos adaptados al contexto económico de Ecuador y México.

- *Fortalecimiento del Intercambio de Información en el Artículo 25:* El Artículo 25 debe actualizarse para garantizar un intercambio de información más robusto entre las autoridades fiscales de ambos países, utilizando tecnologías como blockchain para la trazabilidad de las transacciones digitales. Este enfoque permitiría identificar las operaciones de empresas digitales en tiempo real, asegurando una recaudación eficiente y evitando la evasión fiscal. Se debe estipular la obligación de reportar transacciones digitales mediante un estándar común basado en el “Common Reporting Standard” (CRS) de la OCDE.
- *Inclusión de un Anexo Interpretativo:* Agregar un anexo interpretativo que explique las nuevas disposiciones del convenio mediante ejemplos prácticos. Este anexo podría basarse en casos internacionales, como el caso México-China, y adaptarse al contexto de las relaciones fiscales entre Ecuador y México. Los ejemplos deben abordar pagos relacionados con software estandarizado, licencias de plataformas y servicios de publicidad digital, especificando su clasificación y tratamiento tributario según las modificaciones propuestas.
- *Socialización y Capacitación:* Las modificaciones al CDI deben ser socializadas ampliamente antes de su entrada en vigor. Se recomienda establecer un programa de capacitación para los contribuyentes y funcionarios del SRI y su contraparte mexicana, que incluya talleres, seminarios y guías fiscales específicas sobre los servicios digitales. Este proceso debe garantizar que las empresas comprendan las implicaciones fiscales de los cambios y que las autoridades tributarias cuenten con las herramientas necesarias para aplicar las disposiciones de manera uniforme. Una socialización efectiva minimizará las disputas interpretativas y fortalecerá la cooperación tributaria bilateral.

La implementación de estas actualizaciones alinearán el CDI Ecuador-México con los estándares internacionales, cerrará brechas normativas, reducirá la incertidumbre jurídica y promoverá la tributación eficiente y equitativa en la economía digital. Estas medidas no solo fortalecerán la capacidad recaudatoria de ambas jurisdicciones, sino que también impulsarán un entorno comercial más competitivo y transparente.

Contribución al Campo de Estudio

La presente investigación aporta significativamente al campo de la fiscalidad internacional, al abordar un problema actual y poco explorado en la región andina: la falta de claridad normativa en la tributación de los servicios digitales en el marco de los convenios para evitar la doble imposición (CDI), específicamente entre Ecuador y México. Si bien existen estudios generales sobre la economía digital y su impacto en los sistemas tributarios, son escasos los trabajos que analizan de forma comparativa y aplicada cómo estas tensiones se manifiestan en convenios bilaterales concretos, y menos aún desde la perspectiva de países en desarrollo.

Este estudio contribuye al entendimiento de las limitaciones estructurales de los CDI tradicionales, al evidenciar cómo su redacción, basada en modelos de negocios físicos, resulta insuficiente para abordar las complejidades de los servicios digitales. Al analizar la clasificación de los pagos digitales —como regalías o beneficios empresariales— y sus implicaciones fiscales, se aporta una visión crítica que permite identificar vacíos normativos, contradicciones interpretativas y riesgos de doble imposición o sub-tributación.

Además, el trabajo ofrece una propuesta concreta de actualización del CDI entre Ecuador y México, basada en el análisis comparado de experiencias internacionales, criterios de la OCDE y buenas prácticas en la redacción de cláusulas específicas sobre servicios digitales. Esta propuesta no solo tiene valor académico, sino también potencial práctico y normativo, al servir como insumo para futuras negociaciones bilaterales o reformas legislativas.

Desde una perspectiva metodológica, la investigación también contribuye al campo al integrar un enfoque interdisciplinario que combina análisis jurídico-tributario, revisión doctrinal y estudio de casos comparados. Esta aproximación permite no solo describir el problema, sino también formular soluciones viables y contextualizadas, lo cual es especialmente relevante para países en desarrollo que enfrentan desafíos de capacidad administrativa y presión fiscal creciente.

Finalmente, al centrarse en la relación Ecuador-México, el estudio llena un vacío en la literatura regional y promueve el debate sobre la necesidad de adaptar los instrumentos internacionales de tributación a las realidades del comercio digital. En este sentido, la tesis no solo aporta al conocimiento académico, sino que también fortalece la capacidad de respuesta de los Estados frente a los retos de la economía digital, contribuyendo a una tributación más justa, eficiente y coherente con los principios del derecho internacional tributario

Discusión

Los resultados de esta investigación coinciden con varios puntos destacados en la literatura revisada, mientras aportan un análisis particular al contexto del convenio entre Ecuador y México. Xu (2022) señala que la falta de armonización fiscal genera barreras significativas en la tributación de los servicios digitales, una problemática también evidente en el convenio analizado. La ausencia de definiciones claras para ingresos provenientes de la economía digital refuerza la necesidad de adoptar estándares internacionales como los propuestos por la OCDE. Los hallazgos de este estudio muestran cómo estas deficiencias afectan tanto la seguridad jurídica como la recaudación, especialmente en jurisdicciones donde los modelos normativos aún están adaptándose.

Por otro lado, el caso mexicano-chino examinado en esta investigación refleja las conclusiones de Karnosh (2021) sobre las implicaciones de clasificar erróneamente los pagos digitales como regalías. En el contexto del convenio Ecuador-México, esta problemática resulta aún más pronunciada debido a la generalización en la clasificación de intangibles, lo que genera riesgos de retención excesiva y disputas fiscales. Las recomendaciones propuestas en este trabajo, como la exclusión explícita de pagos por software estandarizado de la

definición de regalías, están alineadas con los comentarios del Modelo OCDE y responden directamente a los vacíos identificados.

Los efectos negativos de la fragmentación fiscal, descritos por Sidik (2022), también son evidentes en los resultados obtenidos. Las diferencias entre las normativas locales de Ecuador y México, sumadas a las limitaciones del convenio, amplían la incertidumbre para las empresas multinacionales. Este estudio resalta la importancia de incluir disposiciones específicas que unifiquen criterios y reduzcan los costos de cumplimiento. Tal armonización, como sugiere Sidik, debe considerar tanto las recomendaciones multilaterales como las particularidades económicas de los países firmantes.

Además, las observaciones de Mpofu (2022) sobre las limitaciones administrativas en economías emergentes tienen eco en los resultados de esta investigación. Las dificultades operativas, como la identificación de transacciones digitales y la implementación de retenciones, fueron ampliamente señaladas por los actores entrevistados. Este estudio propone medidas tecnológicas, como el uso de plataformas avanzadas para automatizar procesos fiscales, en línea con las recomendaciones de Mpofu y las necesidades específicas identificadas en el caso ecuatoriano.

La literatura también resalta la incapacidad de los convenios tradicionales para responder a la economía digital, como lo describe Kara (2024). En este contexto, los hallazgos de este trabajo refuerzan la necesidad de actualizar conceptos como el establecimiento permanente. La propuesta de incorporar el término "establecimiento permanente virtual" en el convenio Ecuador-México se basa en ejemplos internacionales y busca adaptar el marco normativo a la naturaleza intangible de los servicios digitales, tal como Kara sugiere en sus recomendaciones para evitar tensiones fiscales.

Stetter (2021) menciona que la ausencia de reglas específicas en la tributación digital incrementa la complejidad y los costos de cumplimiento. Esto es corroborado por los resultados obtenidos, que identifican cómo las empresas enfrentan incertidumbre jurídica y conflictos tributarios debido a interpretaciones divergentes entre las normativas locales y el convenio bilateral. La inclusión de cláusulas claras en el convenio, como se propone en esta investigación, reduciría estas tensiones y permitiría una gestión fiscal más eficiente.

Los resultados de este trabajo complementan y fortalecen las observaciones de la literatura al ofrecer un análisis normativo profundo del convenio Ecuador-México. Las propuestas de actualización responden tanto a los vacíos identificados como a las recomendaciones internacionales, subrayando la necesidad de adoptar un enfoque técnico y estructurado para garantizar una tributación adecuada en el contexto de la economía digital.

Conclusiones

El CDI Ecuador-México presenta vacíos normativos significativos en relación con la tributación de servicios digitales, lo que genera incertidumbre jurídica, riesgos de doble imposición y disputas interpretativas entre las partes.

La clasificación de pagos por software y servicios digitales como regalías o beneficios empresariales carece de criterios técnicos claros, lo que afecta la correcta aplicación de los artículos 7 y 12 del convenio.

El caso México-China constituye un referente útil para la interpretación de pagos por software estandarizado, y demuestra la importancia de incorporar lineamientos del Modelo OCDE en los convenios bilaterales.

Las entrevistas realizadas evidencian una necesidad compartida de reforma, tanto desde la perspectiva de la administración tributaria como del sector privado, para adaptar el CDI a la economía digital.

La propuesta de actualización del CDI incluye medidas concretas como la redefinición de regalías, la inclusión de un establecimiento permanente digital, la creación de un subcomité técnico binacional y la incorporación de un capítulo específico sobre servicios digitales.

Estas reformas permitirían alinear el convenio con los estándares internacionales, mejorar la cooperación tributaria bilateral y garantizar una tributación más justa, eficiente y predecible en el contexto del comercio digital.

Fortalezas y Limitaciones

Una de las principales fortalezas de esta investigación es el enfoque exhaustivo en el análisis normativo del Convenio de Doble Imposición entre Ecuador y México, lo que permitió identificar con rigor las deficiencias relacionadas con la tributación de los servicios digitales. La combinación de metodologías, que incluyó el análisis de un caso jurisprudencial, la triangulación de opiniones de expertos y la revisión de literatura especializada, aportó un panorama robusto y fundamentado. Este enfoque permitió vincular las recomendaciones prácticas de los actores entrevistados con las tendencias globales en la materia, asegurando la relevancia de las propuestas planteadas.

El uso de entrevistas estructuradas con tres grupos de actores clave –consultores tributarios, funcionarios fiscales y empresarios– enriqueció los hallazgos al incluir diversas perspectivas sobre el fenómeno estudiado. Este abordaje permitió identificar tanto coincidencias como diferencias en las prioridades y preocupaciones de los entrevistados, lo que contribuyó a proponer actualizaciones que equilibren los aspectos técnicos, normativos y operativos de la relación fiscal bilateral. Además, el análisis de un caso real de México y China añadió un contexto práctico que refuerza la aplicabilidad de las recomendaciones.

En términos de limitaciones, la investigación se centra exclusivamente en la relación fiscal entre Ecuador y México, lo que puede limitar la generalización de los hallazgos a otros contextos bilaterales. Aunque se consideraron estudios internacionales y recomendaciones de la OCDE, la variabilidad de los marcos normativos entre países puede influir en la aplicabilidad de las propuestas a otros convenios. Además, la falta de datos cuantitativos específicos sobre los ingresos fiscales derivados de servicios digitales en ambas jurisdicciones impidió realizar un análisis financiero más profundo del impacto de las deficiencias normativas.

El caso analizado, aunque representativo, se centró en una jurisdicción específica y un tipo particular de transacción digital. Esto puede no cubrir toda la diversidad de situaciones

posibles en la economía digital, lo que podría requerir el análisis de casos adicionales para fortalecer las conclusiones. Además, la ausencia de una jurisprudencia robusta en Ecuador sobre servicios digitales plantea un desafío para extrapolar con certeza los aprendizajes del caso mexicano al contexto ecuatoriano.

La investigación se desarrolló en un marco temporal específico, lo que implica que las dinámicas normativas, los avances tecnológicos y los cambios en las recomendaciones internacionales, como las de la OCDE, pueden alterar la relevancia de las propuestas planteadas en el futuro. Sin embargo, esto también refuerza la necesidad de revisiones constantes en los convenios fiscales para mantenerlos alineados con las tendencias económicas globales y las exigencias del comercio digital.

Futuras Líneas de Investigación

El estudio presenta varias direcciones para investigaciones futuras, enfocadas en la tributación de servicios digitales y la modernización de los convenios de doble imposición. Una línea relevante consiste en evaluar la implementación de los lineamientos internacionales propuestos por la OCDE, como los Pilares 1 y 2, en países de ingresos medios y bajos. Este análisis permitiría entender las implicaciones fiscales, económicas y administrativas de estas reformas en contextos con capacidades normativas limitadas. También podría generar propuestas de adaptación específicas para que estas directrices sean viables y efectivas en economías con sistemas tributarios en proceso de consolidación.

Otra dirección importante sería el análisis comparativo de convenios fiscales similares al suscrito entre Ecuador y México en otras jurisdicciones de América Latina. Este enfoque podría identificar lecciones aplicables a la región, como la inclusión de cláusulas específicas para servicios digitales y su impacto en la atracción de inversiones. Países como Chile, Colombia y Perú, que comparten características económicas y comerciales con Ecuador, podrían servir como referencia para evaluar buenas prácticas y generar un modelo adaptable a economías emergentes.

También sería valioso investigar el impacto económico de la clasificación de pagos digitales como regalías o beneficios empresariales en diferentes sectores, como las plataformas de comercio electrónico y servicios de nube. Este análisis podría desarrollarse mediante modelos que proyecten escenarios de recaudación bajo esquemas normativos diversos. Además, al incluir un enfoque sectorial, se podrían identificar desigualdades o áreas que requieren políticas específicas para equilibrar la carga fiscal y promover la competitividad en la economía digital.

Por último, la integración de herramientas tecnológicas como blockchain y big data en la administración tributaria merece una investigación más profunda. Estas tecnologías tienen el potencial de mejorar la trazabilidad de los pagos digitales y reducir conflictos fiscales entre jurisdicciones. Estudiar casos prácticos donde estas herramientas hayan sido implementadas podría proporcionar insumos valiosos para fortalecer la fiscalización en transacciones digitales. Además, explorar las percepciones y prácticas de cumplimiento fiscal de las empresas en economías emergentes ayudaría a identificar barreras y oportunidades para diseñar políticas fiscales inclusivas que respondan a las particularidades del comercio digital global.

Referencias

- Asamblea Nacional de la República del Ecuador. (2019). *Ley Orgánica de Simplificación y Progresividad Tributaria*.
file:///C:/Users/user/Downloads/Ley%20de%20Simplificaci%C3%B3n%20y%20Progresividad%20Tributaria.pdf
- Bañez, E. (2022). *Rethinking Taxation in the Digital Economy*. Discussion Paper Series No. 2022-56, Philippine Institute for Development Studies (PIDS), Quezon City.
- Buron-Yi, J. (2019). *Tax challenges of the digital economy: Would the unilateral implementation of digital taxes constitute a tax treaty override*. PhD dissertation, Tilburg University. <http://arno.uvt.nl/show.cgi?fid=148706>
- Cebreiro-Gomez, A., Clavey, C., Estevão, M., Leigh-Pemberton, J., y Stewart, B. (2022). *Digital services tax: country practice and technical challenges*. World Bank.
- Congreso Nacional del Ecuador. (2004). *Ley Orgánica de Regimen Tributario Interno*. Congreso Nacional del Ecuador, Comisión de Legislación y Codificación. <https://www.ces.gob.ec/lotaip/2018/Febrero/Anexos%20Procu/An-lit-a2-Ley%20Org%C3%A1nica%20de%20R%C3%A9gimen%20Tributario%20Interno.pdf>
- Faulhaber, L. (2019). Taxing Tech: The Future of Digital Taxation. *Virginia Tax Review*, 39(145).
- Harpaz, A. (2021). Taxation of the digital economy: Adapting a twentieth-century tax system to a twenty-first-century econom. *Yale Journal of International Law*, 57.
- Hernández-Sampieri, R., y Mendoza, C. (2018). *Metodología de la investigación: Las rutas cuantitativa, cualitativa y mixta*. Ciudad de México, Mexico: Editorial Mc Graw Hill Education.
- Kara, M. (2024). Article 2 of Double Taxation Agreements and the Fate of Digital Service. *International Journal of Social Inquiry*, 17(1), 29-44.
- Karnosh, K. (2021). The Application of International Tax Treaties to Digital Services. *Chicago Journal of International Law* *Chicago Journal of International Law*, 21(2).
- Kudrle, R. (2021). Moves and countermoves in the digitization challenges to international taxation. *Technology in Society*, 64.
- Megersa, K. (2020). *Digital Service Taxes and Their Application*. Helpdesk Report, Institute of Development Studies, UK.
file:///C:/Users/user/Downloads/914_Digital_Service_Tax-1.pdf
- Mpofu, F. (2022). Taxing the digital economy through consumption taxes (VAT) in African Countries: Possibilities, constraints and implications. *International Journal of Financial Studies*, 10(3), 65.
- Nembe, J., y Idemudia, C. (2024). Designing effective policies to address the challenges of global digital tax reforms. *World Journal of Advanced Research and Reviews*, 22(3), 1171-1183.

- Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico. (2018). *Resumen de los desafíos fiscales derivados de la digitalización*. Informe provisional, OCDE. <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issues/cross-border-and-international-tax/resumen-desafios-fiscales-derivados-de-la-digitalizacion-informe-provisional-2018.pdf>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. (1998). *Tributación fiscal y comercio electrónico*. Resumen, OCDE. <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264189799-sum-es.pdf?expires=1726422986&id=id&accname=guest&checksum=C6789D22D1EC269D69DD29C57CABA873>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. (2013). *Action Plan on base Erosion and Profit shifting*. OCDE. <file:///C:/Users/user/Downloads/9789264202719-en.pdf>
- Republica del Ecuador y los Estados Unidos Mexicanos. (2018). *CONVENIO ENTRE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR Y LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN E IMPEDIR LA EVASIÓN FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA*. CDI entre Ecuador - MÉXICO. <https://ec.andersen.com/wp-content/uploads/2018/07/CDI-Ecuador-ME%CC%81XICO-junio-2018.pdf>
- Servicio de Rentas Internas. (2020). *RESOLUCIÓN Nro. NAC-DGERCGC20-00000053*. SRI. <file:///C:/Users/user/Downloads/NAC-DGERCGC20-00000053-2.pdf>
- Shome, P. (2021). Tax Base Erosion and Profit Shifting (BEPS). En *Taxation History, Theory, Law and Administration*. Springer Texts in Business and Economics. https://doi.org/10.1007/978-3-030-68214-9_30
- Sidik, M. (2022). Digital Services Tax: Challenge of International Cooperation For Harmonization. *Journal of Tax and Business*, 3(1), 56-64.
- Stetter, E. (2021). *Preventing Double Taxation through Administrative Cooperation in VAT*. PhD dissertation, Lund University. <https://lup.lub.lu.se/luur/download?func=downloadFile&recordId=9047510&fileId=9047512>
- Suominen, K. (2019). *El comercio digital en América Latina: ¿Qué desafíos enfrentan las empresas y como superarlos?* Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL). <https://repositorio.cepal.org/server/api/core/bitstreams/27dce82f-8ad0-4e01-a550-b46a95863c0b/content>
- Vaska, S., Massaro, M., Bagarotto, E., y Dal, F. (2021). The digital transformation of business model innovation: A structured literature review. *Frontiers in Psychology*, 11.
- Xu, Y. (2022). A multilateral option for VAT in international trade? *International and comparative law quarterly*.

APÉNDICES

GUÍA DE ENTREVISTA

Antes de comenzar, queremos agradecerle su participación en esta entrevista. Su experiencia y conocimientos son fundamentales para comprender los retos fiscales en la clasificación y tributación de los servicios digitales en el contexto de los acuerdos entre Ecuador y México. Esta entrevista es parte de un estudio más amplio. Apreciamos su tiempo y colaboración, y confiamos en que sus respuestas nos ayudarán a identificar áreas clave y posibles mejoras en la normativa actual.

Objetivo de la Entrevista:

El propósito de esta entrevista es recopilar información sobre la interpretación y aplicación de conceptos fiscales relacionados con los servicios digitales, específicamente en el contexto del Convenio para Evitar la Doble Imposición (CDI) entre Ecuador y México y la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI) de Ecuador. Su participación contribuirá a comprender mejor las prácticas actuales y los desafíos en la clasificación y tributación de los pagos por servicios digitales.

Estructura de la Entrevista:

La entrevista está dividida en siete áreas temáticas, cada una enfocada en aspectos específicos de la clasificación y tributación de los servicios digitales. Le solicitamos que responda cada pregunta según su conocimiento y experiencia profesional en el ámbito fiscal.

Instrucciones para Responder:

- *Claridad y Concisión:* Responda de la manera más clara y directa posible. Si considera que algún término o concepto necesita aclaración, por favor menciónelo.
- *Experiencia Profesional:* Fundamente sus respuestas en sus conocimientos y experiencias prácticas relacionadas con los servicios digitales, el CDI y la LRTI.
- *Ejemplos o Casos Prácticos:* Si es posible, utilice ejemplos o situaciones específicas que haya encontrado en su práctica profesional para ilustrar su respuesta.
- *Honestidad y Opinión Profesional:* No hay respuestas correctas o incorrectas. Su perspectiva y experiencia son valiosas para este estudio. Si alguna pregunta no aplica a su experiencia o no tiene una opinión formada, no dude en mencionarlo.

Duración Estimada:

La entrevista tiene una duración aproximada de 45 a 60 minutos.

Confidencialidad:

Todas las respuestas serán tratadas de forma confidencial y utilizadas exclusivamente para fines de investigación. Su identidad y sus respuestas no serán divulgadas sin su consentimiento expreso.

Contacto:

Si tiene alguna pregunta durante la entrevista o desea aclarar algún aspecto de las preguntas, no dude en preguntar.

ENTREVISTADO: EMPRESARIO 1

PREGUNTAS

Dimensión 1: Definición y Alcance de los Servicios Digitales

1. ¿Cómo afecta la evolución tecnológica y la aparición de nuevos modelos de negocios digitales a la definición y alcance de los servicios digitales en las normativas fiscales actuales?
2. ¿Qué diferencias observa en la interpretación de servicios digitales entre la normativa ecuatoriana y mexicana, y cómo podrían armonizarse estas perspectivas?

Dimensión 2: Definición y Clasificación de Regalías en el CDI

1. ¿Cómo influye el uso de tecnología patentada o software en la decisión de clasificar un pago digital como regalías bajo el CDI?
2. ¿Considera que la definición actual de regalías en el CDI es adecuada para cubrir las complejidades de los servicios digitales modernos? ¿Qué cambios propondría?

Dimensión 3: Definición y Clasificación de Beneficios Empresariales en el CDI

1. ¿En qué casos específicos ha observado que los pagos por servicios digitales son más apropiados para clasificarse como beneficios empresariales en lugar de regalías?
2. ¿Cómo impacta la existencia o ausencia de un establecimiento permanente (EP) en la clasificación de los pagos digitales como beneficios empresariales según el CDI?

Dimensión 4: Aplicación del Artículo 12 del CDI y la LRTI a los Servicios Digitales

1. ¿Qué estrategias utilizan las empresas digitales para cumplir con la clasificación de regalías según el Artículo 12 del CDI y la LRTI?
2. ¿Existen diferencias relevantes entre los criterios de clasificación de pagos digitales como regalías bajo el CDI y los utilizados en la LRTI de Ecuador? ¿Qué problemas pueden derivarse de estas discrepancias?

Dimensión 5: Aplicación del Artículo 7 del CDI y la LRTI a los Servicios Digitales

1. ¿Qué factores considera clave para determinar si los pagos por servicios digitales deben tributar como beneficios empresariales bajo el Artículo 7 del CDI?
2. ¿Qué rol juega la transparencia fiscal y la colaboración internacional en la correcta aplicación del Artículo 7 del CDI en pagos digitales?

Dimensión 6: Retención de Impuestos en la Fuente según la LRTI y el CDI

1. ¿Qué mecanismos operativos o tecnológicos podrían mejorar la retención en la fuente de los pagos por servicios digitales entre Ecuador y México?
2. ¿Cuáles son los principales desafíos para garantizar que las empresas cumplan con la retención en la fuente en los servicios digitales, y qué medidas serían efectivas para resolverlos?

Dimensión 7: Transversales Adicionales

1. ¿Cómo podría el CDI entre Ecuador y México adaptarse para reflejar mejor las particularidades fiscales de los servicios digitales?
2. ¿Qué impactos económicos y fiscales considera que tienen las diferencias en la clasificación y tributación de servicios digitales sobre las empresas transnacionales que operan entre ambos países?
3. ¿Qué rol juegan los acuerdos multilaterales (como los promovidos por la OCDE) en la resolución de conflictos interpretativos entre regalías y beneficios empresariales en servicios digitales?