



PROYECTO DE TITULACIÓN:

**DESAFÍOS DE LA RESIDENCIA TRIBUTARIA EN ECUADOR EN LA ERA DE
LA ECONOMÍA DIGITAL**

Previo la obtención del Título de:

MAGÍSTER EN FISCALIDAD INTERNACIONAL Y VALORACIÓN ADUANERA

Presentado por:

JULIO ALBERTO VILLAMAR JIMÉNEZ

JUAN PABLO TOLEDO TORO

Guayaquil – Ecuador

2025

AGRADECIMIENTO

Agradezco a Dios por darme la fuerza para completar este proyecto. A mi familia, por su apoyo incondicional y motivación constante. Al Tutor del proyecto Javier Ruiz por su orientación y paciencia. A mis profesores, compañeros y amigos, por su apoyo y consejo a lo largo de este proceso.

Por otro lado mi sincera gratitud a la Escuela Politécnica del Litoral por ser el medio para que podamos alcanzar la excelencia académica y prepararnos para los retos actuales.

JUAN PABLO TOLEDO TORO

DEDICATORIA

Dedico este trabajo a Dios, por darme la fortaleza y guía en este camino.

A mi familia, por su amor incondicional, apoyo y sacrificio, especialmente a mis padres, quienes siempre han sido mi mayor inspiración.

A mis amigos y profesores, por su apoyo y consejos a lo largo de este proceso.

Este logro también es de ustedes

JUAN PABLO TOLEDO TORO

AGRADECIMIENTO

Agradezco a Dios por esta oportunidad, a mi familia, por su apoyo incondicional y motivación constante. Al Tutor del proyecto Javier Ruiz por su orientación y a todas las personas de ESPOL que hicieron posible este logro.

JULIO ALBERTO VILLAMAR JIMENEZ

DEDICATORIA

A Dios, mi familia, especialmente a Vivi y a Santi que me acompañaron durante todo el programa, mis padres, amigos y profesores que me motivaron y ayudaron a culminar con éxito este proyecto personal.

JULIO ALBERTO VILLAMAR JIMENEZ

COMITÉ DE EVALUACIÓN

MSC. LUIS RUIZ VELEZ

Tutor del Proyecto

MSC. RENATO BASANTES VILLACIS

Evaluador 1

MSC. VIVIANA BORJA LIGUA

Presidenta

Declaración Expresa

Nosotros, Julio Alberto Villamar Jiménez y Juan Pablo Toledo Toro, 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, 29 de julio del 2025.

Julio Alberto Villamar Jiménez

Juan Pablo Toledo Toro

Desafíos de la residencia tributaria en Ecuador en la era de la economía digital

Julio Villamar, Juan Toledo

Resumen: La economía digital trae consigo la aparición de nuevos conceptos como el comercio electrónico, banca digital, así como nuevas formas de hacer negocio, incluso sin que exista un establecimiento permanente (EP) o se configure residencia tributaria por parte de las empresas multinacionales (EMN) en el país donde se realizó la transacción. Esto ha generado un desafío mundial en los sistemas tributarios tradicionales donde se aplican principios como el de territorialidad, en los que las EMN al no tener EP, estos ingresos no pagan impuestos en el territorio de origen. La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) ha venido trabajando para que exista una recaudación equitativa, primero con las acciones BEPS y luego con las BEPS 2.0. El presente trabajo resume las acciones propuestas por la OCDE así como otras alternas tomadas por Inglaterra, India y Francia. A través de una matriz se compara con las acciones existentes en la legislación ecuatoriana y finalmente se plantean mejoras en el Código Tributario y la Ley de Régimen Tributario Interno orientadas a contribuir a una recaudación más justa.

Palabras clave: Tributación, economía digital, residencia tributaria

Clasificación JEL: H21, H26

Abstract: The digital economy brings with it the emergence of new concepts such as e-commerce, digital banking, as well as new ways of doing business, even without a permanent establishment (PE) or tax residence by multinational companies (MNCs) in the country where the transaction was made. This has generated a global challenge in traditional tax systems where principles such as territoriality are applied, in which MNCs, by not having a PE, do not pay taxes on their income in the territory of origin. The Organization for Economic Cooperation and Development (OECD) has been working to ensure equitable tax collection, first with BEPS actions and then with BEPS 2.0. This paper summarizes the actions proposed by the OECD as well as other alternatives taken by England, India and France. Through a matrix, they are compared with existing actions in Ecuadorian legislation and finally, improvements are proposed in the Tax Code and the Internal Tax Regime Law aimed at contributing to a fairer collection.

Índice

Introducción.....	1
Objetivo General.....	2
Objetivos específicos.....	2
Revisión de Literatura	2
OCDE y las acciones BEPS (Base Erosion and Profit Shifting).....	3
BEPS 2.0	6
Pilar Uno	8
Pilar Dos	9
Revisión de legislación ecuatoriana referente a “residencia fiscal” y a comercio electrónico	10
Economía digital: características y desafíos en Ecuador	12
a. Impuestos afectados.....	12
b. Actualización de conceptos tributarios y armonización con otras normas.....	13
Principios de tributación internacional.....	15
Metodología.....	19
Resultados.....	19
Discusión	25
Conclusiones.....	28
Fortalezas y Limitaciones.....	29
Futuras Líneas de Investigación	29
Referencias	30

Introducción

La economía digital implica muchos retos en el ámbito tributario, considerando que los países han venido legislando la tributación con un enfoque de territorio (enfoque clásico). Las empresas se han visto en la necesidad de mantener sus objetivos económicos de crecimiento, particularmente las multinacionales que luchan por mercados extranjeros (Christensen and Lips, 2021). En los últimos 20 años, el acceso a internet ha facilitado las operaciones, logrado acortar tiempos y ha permitido obtener datos en tiempo real. Con las mejoras de conectividad 3G a 4G, el acceso desde un teléfono celular a mercados online, sitios de pronósticos deportivos, acceso a juegos en línea y otras transacciones se potenció. Además, facilitan las operaciones a nivel global, dando oportunidad a comprar algún bien o servicio desde Ecuador a un proveedor de cualquier parte del mundo.

Este comercio electrónico debe guardar una relación directa con la tributación de cada país, pero las planificaciones fiscales llevadas a cabo por empresas multinacionales (EMN) con el propósito de disminuir la carga tributaria, ha expuesto los vacíos y la falta de actualización en los sistemas tributarios. En julio del 2013, la Organización Para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), definió 15 aspectos a revisar relacionados la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. El primer aspecto se relaciona con la economía digital y los desafíos para la fiscalidad internacional. Las 15 acciones, con el pasar de los años, también tenían vacíos que son aprovechados por las EMN al momento de realizar planificación fiscal, por lo que, en octubre del 2021, la OCDE alinea sus esfuerzos en dos pilares: el primero relacionado al derecho de gravar una renta y segundo relacionado un impuesto mínimo global.

Hasta abril del 2024, la administración tributaria ecuatoriana (Servicio de Rentas Internas [SRI], 2024) ha identificado y compartido su catastro de prestadores de servicios digitales. Como primeras cifras, se encuentra que estas empresas no residentes llegan a 1597 proveedores, de los cuales solo el 1% tiene establecimiento permanente en el país. El 99% de estos, obtienen sus ingresos directamente sin contribuir con impuesto a la renta en Ecuador a pesar de que el origen del ingreso es de fuente ecuatoriana. Categorizando las empresas por los numerales del artículo 140.1 de Reglamento Para la Aplicación de la Ley de régimen Tributaria Interna, el 28% se relaciona con enseñanza online, el 17% con servicios de internet, el 16% con servicios web y de datos y el 11% con mercados online, el 28% restante se divide en otros sectores.

La Ley Orgánica de Fortalecimiento de la Economía Familiar, publicada el 20 de junio del 2023 en el Suplemento del Registro Oficial Nro. 335, y sus posteriores reformas, incluyó acciones para los ingresos de operadores de pronósticos deportivos en línea (menos del 4% del catastro), separando a los que son residentes fiscales de los que no. El impuesto establecido es del 15% sobre los ingresos netos, pero no se está considerando otros servicios digitales como son la publicidad mostrada al usuario.

Se presentan dos situaciones, por una parte, no se recauda lo suficiente desde el receptor del ingreso y por otra parte se genera inequidad tributaria por el tipo de comercio, ya que una empresa tradicional si considerase ese ingreso de publicidad para pagar impuesto a la renta. Por los motivos anteriores, es importante abordar los desafíos que el comercio electrónico presenta a la tributación ecuatoriana desde el punto de vista de residencia fiscal, siendo este el segundo criterio del concepto de renta de nuestra legislación vigente.

Objetivo General

Analizar los principales desafíos que enfrenta la legislación ecuatoriana en materia de residencia tributaria frente a la economía digital, y proponer reformas que promuevan una recaudación fiscal equitativa y eficiente.

Objetivos específicos

1. Examinar el marco normativo ecuatoriano vigente en materia de residencia fiscal y su aplicabilidad en el contexto de la economía digital.
2. Analizar los lineamientos y recomendaciones de la OCDE y del CIAT sobre los desafíos fiscales derivados de la economía digital, así como literatura académica relevante.
3. Comparar el régimen de residencia fiscal en Ecuador con los estándares internacionales propuestos por la OCDE, identificando convergencias y divergencias clave.
4. Proponer reformas normativas que fortalezcan la determinación de la residencia fiscal en el entorno digital, orientadas a mejorar la equidad y eficiencia del sistema tributario.

Revisión de Literatura

Marco teórico

El comercio electrónico ha permitido el desarrollo económico de las empresas. El acceso a internet y un dispositivo electrónico permite la interacción B2B (Business to Business), B2C (Business to Consumer) o B2G (Business to Government). De acuerdo con la OCDE (2019), las transacciones B2B representaron el 85% del volumen de negocios del comercio electrónico del sector manufacturero de los Estados Unidos de Norteamérica. Por otra parte, el comercio B2C está en aumento especialmente en el sector de los servicios.

“La economía digital es la expresión indudable de la nueva economía” manifiesta Fierro (2020). Indica además que, el avance de la tecnología ha dado paso a la evolución de los hábitos mercantiles. La aparición de conceptos como: Smart contract, blockchain y plataformas de economía colaborativa, generan nuevos modelos económicos no contemplados en la tributación tradicional.

El principal problema de estos nuevos modelos de negocios es que al no tener presencia física en los países donde venden bienes o servicios, estos ingresos salen de las jurisdicciones sin pagar el respectivo impuesto a la renta (Florentin, 2023). El incremento de las transacciones y el hecho de solo pagar impuesto en el lugar de residencia de la EMN (empresa multinacional) muestra la falta de equidad en el sistema tributario internacional. Incluso el impacto puede llegar hasta el impuesto de las personas naturales que trabajan de manera remota (Argilés-Bosch et al., 2021).

El análisis desarrollado por Jaramillo (2019), de los Convenios para evitar la doble imposición (Modelo OCDE) se enfoca en que la base para gravar impuesto a la renta es la Residencia (domicilio o nacionalidad). Por otra parte, la decisión 578 de la Comunidad Andina de Naciones (CAN), se enfoca en la fuente (territorialidad). Ambas fuentes mantienen estas definiciones de modelos de negocios tradicionales, dando espacio a que los nuevos modelos aprovechen en estos vacíos y mostrando la necesidad imperante de que la comunidad internacional de la región contemple en sus agendas el tema.

La OCDE (2019) da luces sobre dos posibles áreas por donde se puede abordar estos desafíos: eliminar las barreras que separan el comercio por internet del comercio normal e integrar la cadena de suministro, fomentar la transparencia de las leyes y la flexibilidad abarcando a todos los negocios y no solo a una clase.

Una solución planteada en la Unión Europea es la creación de una tasa de Impuesto a la renta a ciertos servicios digitales, a nivel de la región. Esta iniciativa tiene puntos en contra, ya que implica modificar la legislación de los países miembros (Jabalera, 2021).

El pilar dos de la OCDE da sugerencias de como abarcar este problema, en el que aparecen conceptos como “jurisdicción de mercado” (Jovanovich et al., 2022) que servirá para asignar una parte de los ingresos que obtienen las EMN a las jurisdicciones donde fueron obtenidas. También sugiere un umbral como fase inicial, que luego de 8 años será cambiado para abarcar a más EMN (Apriliyasi, 2022).

El principal desafío con el comercio electrónico es establecer mecanismos evitando caer en la doble imposición (Albán, 2019). El autor también menciona que otro desafío es el concepto de “Establecimiento permanente” ya que puede no ser la única consideración para gravar la renta de una empresa sin presencia física en Ecuador. Otros problemas que se presentan son: existencia de nexo, tratamiento fiscal de los datos y la correcta calificación de rentas. Otros ejemplos son descritos por Cabrera (2019)

El presente proyecto tiene como finalidad mencionar y analizar los principales desafíos a los que el concepto tradicional de residencia tributaria se enfrenta, ante el desarrollo en auge del comercio electrónico y sugerir cambios que contribuyan a una mejor recaudación.

OCDE y las acciones BEPS (Base Erosion and Profit Shifting)

Las acciones BEPS tienen como base 3 principios y cada uno de ellos tiene objetivos propios, en resumen:

Tabla 1.***Principios base de las acciones***

Principios	Coherencia	Sustancia	Transparencia
Objetivo	las actividades entre la multinacional deben tener sentido	los términos contractuales y la conducta de las partes deben apegarse a la realidad de los hechos	divulgación de las estrategias fiscales y de información de precios de transferencia por parte de las multinacionales
Acciones a realizar	-Fijar límites más estrictos a las deducciones (regalías, etc.) -Restringir las deducciones no sujetas a impuesto a la renta o sujeta a tasa bajas. -Limitar el diferimiento de ingresos o repatriación exenta de utilidades. -Reducir o limitar incentivos a fiscales a empresas sin actividad real -Información entre países transparente que ayuden a combatir malas prácticas	Reforzar el principio de plena competencia haciendo énfasis en Capital, riesgo y personas Aplicar análisis DEMPE en los intangibles para asignar valor a las operaciones	Uso de: Master file local file Country by Country report Resolución eficiente de controversias

Para conseguir el alcance de los 3 principios, la OCDE emitió un conjunto de 15 acciones que son resumidas en la tabla 2.

Tabla 2.

Acciones BEPS

Acción	Objetivo Principal	Problema	Acciones clave
1	Abordar los retos de la economía digital	Desafíos de la era digital	Redefinir 'establecimiento permanente'; enfocar en fuente de ingresos más que en residencia. Actividades afectadas: APPs, publicidad online, servicios en nube, plataformas.
2	Neutralizar mecanismos híbridos	Una misma situación económicas con tratamientos fiscales diferentes	Armonizar legislación doméstica e internacional; actualizar convenios para evitar doble no imposición o deducciones múltiples.
3	Refuerzo de normativa CFC (Controlled Foreign Companies)	Erosión de la base en país de residencia	Definir CFC, rentas atribuibles, cómputo de renta, exenciones, y mecanismos para evitar doble imposición.
4	Limitar erosión por deducción de intereses	Préstamos de carácter estratégico y no por necesidad	Establecer ratio fija sobre EBITDA para deducciones; controlar préstamos entre partes relacionadas con fines fiscales.
5	Combatir prácticas fiscales perniciosas	Leyes que favorecen a un grupo de empresas	Establecer un criterio de actividad sustancial, Transparencia en divulgación por parte de la autoridad tributaria
6	Impedir uso abusivo de convenios fiscales	Doble no imposición	Prevenir 'treaty shopping'; incluir cláusulas de limitación de beneficios y pruebas de propósito general en el uso de convenios.
7	Evitar elusión con el concepto de establecimiento permanente (EP)	Aprovechar el EP eludir el pago de IR	Actualizar definiciones de EP; Armonizar leyes domesticas para evitar estas prácticas; prevenir elusión mediante contratos de comisión o fraccionamiento entre relacionados.
8 - 10	Alinear precios de transferencia con creación de valor	No existe relación en la asignación de funciones, activos y riesgos en las EMN	Actualizar guía de precios de transferencia; Asignar correctamente funciones, activos y riesgos sobre intangibles y servicios intercompany.

11	Evaluación y seguimiento de BEPS	Riesgo de no avanzar con las propuestas	Establecer indicadores para medir impacto: tasas efectivas bajas de IR, concentración de IED, separación entre la actividad generadora de valor y ganancias imponibles, concentración de deuda con partes relacionadas
12	Revelación de mecanismos de planificación fiscal agresiva	Planificaciones agresivas	Normas obligatorias de declaración en leyes domésticas.
13	Reexaminar documentación de precios de transferencia	Falta de información	Documentación tripartita: Master file, Local file, Country-by-country report.
14	Mejorar mecanismos de resolución de controversias	Falta claridad en resolución de controversias	Promover procedimientos amistosos efectivos, accesibles y de buena fe; garantizar al contribuyente el acceso a estos procedimientos
15	Desarrollar instrumento multilateral	Demora en aplicación local	Creación de instrumento multilateral para acelerar la participación de países en las acciones

BEPS 2.0

BEPS, que significa "Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios" (por sus siglas en inglés, Base Erosion and Profit Shifting), se refiere a las estrategias de planificación fiscal utilizadas por empresas multinacionales para reducir su carga tributaria (OCDE, 2013).

Para abordar este problema, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) y el G20 lanzaron en 2013 el Proyecto BEPS. Este proyecto desarrolló 15 acciones destinadas a combatir la evasión fiscal corporativa, mejorar la coherencia de las reglas fiscales internacionales y garantizar que los beneficios sean gravados donde se generan las actividades económicas y se crea valor.

En años recientes el proyecto ha evolucionado hacia lo que se conoce como BEPS 2.0 en la cual se introducen dos pilares, para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía.

El punto de partida es la erosión de la base imponible que se refiere a la reducción del monto sobre el cual se aplican los impuestos en una jurisdicción, generalmente como resultado de estrategias fiscales empleadas por empresas multinacionales. Estas estrategias buscan trasladar ingresos, beneficios o deducciones fiscales a jurisdicciones con menores tasas impositivas, lo que disminuye los ingresos fiscales de los países donde realmente se genera la actividad económica.

Como iniciativa para la investigación fiscal, el observatorio fiscal de la UE y Centro de Investigación Fiscal Skatteforsk, formaron el Atlas Of The Offshore World. Esta institución se dedica a analizar, visualizar y divulgar información sobre la evasión fiscal, la elusión fiscal y la riqueza financiera oculta en paraísos fiscales. Su principal objetivo es ofrecer una visión clara, pública y accesible de cómo las grandes corporaciones y los individuos de alto patrimonio utilizan estructuras offshore para reducir su carga fiscal o esconder sus activos.

La tabla 1 muestra un detalle del impuesto corporativo no recaudado y cuyas bases fueron trasladadas a paraísos fiscales entre los años 2016 al 2021.

Tabla 3.

Ingresos por impuestos corporativos perdidos como % de los ingresos recaudados por el traslado de los beneficios a paraísos fiscales

América del Sur	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Chile	17.40	21.80	12.20	12.20	10.10	10.10
Uruguay	23.10	11.30	60.30	12.70	9.00	8.80
Bolivia	14.90	10.00	11.00	11.60	7.40	7.30
Ecuador	14.90	10.00	11.00	11.60	7.40	7.30
Paraguay	14.90	10.00	11.00	11.60	7.40	7.30
Perú	14.90	10.00	11.00	11.60	7.40	7.30
Brasil	9.90	12.10	11.30	11.30	9.40	6.90
Argentina	10.90	7.20	6.50	4.30	3.10	2.60
Colombia	3.10	3.00	3.00	3.10	2.10	1.80
Promedio	13.78	10.60	15.26	10.00	7.03	6.60

Nota: Elaboración propia con datos de Global Profit Shifting by Multinational Firms (2024)

Bajo estas consideraciones y el grave riesgo que constituye para las economías la erosión de las bases imponibles, en particular los ingresos tributarios que no se van a percibir, los estados miembros de la OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos) buscan en términos generales.

- Mayor equidad en la distribución de ingresos fiscales entre países desarrollados y en desarrollo
- Reducción de la erosión de bases fiscales y la competencia fiscal dañina
- Modernización de las reglas fiscales internacionales para adaptarse a la economía digital.

El entorno digital global emergente en los últimos años ha estimulado la innovación empresarial, creando formas novedosas de operar negocios a nivel mundial y alcanzando a clientes y regiones de manera más accesible. Simultáneamente, esta era ha generado la necesidad de reformar los sistemas fiscales y marcos tributarios para implementar mecanismos que doten a las jurisdicciones de herramientas efectivas, facilitando el desarrollo de sistemas tributarios locales más sólidos y alineando los principios fiscales internacionales con las dinámicas comerciales actuales.

Por otro lado, desde el punto de vista de las legislaciones nacionales, el avance no siempre va a la par de los nuevos escenarios económicos, en este sentido la OCDE lidera el desarrollo de las políticas para abordar los desafíos fiscales asociados con la economía digital y garantizar que las empresas multinacionales principalmente paguen impuestos de manera justa en las jurisdicciones donde operan.

El propósito es reasignar una parte de los derechos de imposición de las empresas multinacionales a los países donde tienen mercados significativos, incluso si no tienen presencia física en esos países.

La propuesta de la OCDE para enfrentar los nuevos desafíos se basa en dos pilares fundamentales, el primero basado en proporcionar una base para una determinación y asignación justas de los impuestos obtenidos por las multinacionales y el segundo propone una tasa mínima mundial.

Pilar Uno

El Pilar 1 de la OCDE es una de las dos principales iniciativas dentro del marco de BEPS 2.0, diseñadas para abordar los desafíos fiscales relacionados con la economía digital y la asignación de los derechos tributarios entre jurisdicciones. Este pilar propone una redistribución parcial de los beneficios fiscales de las empresas multinacionales a los países donde se encuentran los mercados en los que operan, independientemente de si tienen una presencia física significativa allí (OCDE, 2022).

El objetivo del pilar uno es que las empresas multinacionales, especialmente aquellas que prestan servicios digitales, tributen en las jurisdicciones donde se generan los ingresos, en lugar de concentrar sus ganancias en países de baja o nula tributación.

Las empresas comprendidas en el ámbito de aplicación del Primer Pilar son las multinacionales (EMN) con un volumen de negocios global superior a 20.000 millones de euros y una rentabilidad superior al 10% (es decir, beneficios antes de impuestos /ingresos) calculada mediante un mecanismo de promedios. Está previsto que este umbral de volumen de negocios se reduzca a 10.000 millones de euros, siempre que la implementación tenga éxito.

El Pilar Uno establece, además, tres tipos de beneficios que pueden ser designados para tributación por las jurisdicciones de mercado calificadas:

1. Monto A: es la cantidad de beneficio operativo que se asignaría a las jurisdicciones de mercado calificadas, incluso en ausencia de la presencia física de la empresa

multinacional. Una jurisdicción es elegible para recibir una asignación del monto A si, de conformidad con las reglas futuras, la entidad multinacional obtiene ingresos superiores a un millón de dólares de la jurisdicción en cuestión. Este umbral se reduce a EUR 250,000 para las jurisdicciones cuyo PIB sea inferior a los EUR 40,000 millones.

El monto A se determinaría mediante una fórmula, como el 25% de las ganancias "residuales" de la empresa multinacional (es decir, las ganancias superiores al 10% de los ingresos). La parte específica del monto A atribuible a cada jurisdicción se determinará con más detalle según las nuevas claves de asignación basadas en los ingresos.

2. Monto B: Encierra a los beneficios derivados de actividades de comercialización y distribución. Estos beneficios se gravan en la jurisdicción donde se realizan las actividades y utiliza un enfoque de precios de transferencia neto simplificado.
3. Monto C: Son aquellos que no están en el "Monto A" o "Monto B". Se gravarán de acuerdo a la fiscalidad internacional y acuerdos bilaterales

La implementación del pilar ha presentado diversos desafíos al momento de llevarlo a la práctica en las legislaciones de cada país, aunque se ha avanzado en los principios generales, la implementación total ha sido retrasada y se espera que entre en vigor en los próximos años, dependiendo de la aprobación de los países miembros.

Pilar Dos

El segundo pilar pone un límite a la competencia fiscal mediante la fijación de una tasa mínima para las sociedades de manera global del 15%, de todas maneras, este pilar no elimina la competencia fiscal, por otro lado, se busca proteger el derecho de los países en desarrollo a gravar determinados pagos que erosionan la base imponible cuando no alcance a ser gravadas con una tasa mínima del 9%, tal es el caso de los intereses y regalías.

El segundo pilar consta de dos normas interconectadas denominadas contra la erosión de las bases imponibles reglas GloBE (Global Anti-Base Erosion), una regla de Inclusión de Rentas (RIR), que impone un impuesto complementario a una entidad matriz cuando los ingresos de una entidad integradora estén sujetos a baja tributación; y una regla sobre Pagos Insuficientemente Gravados (RPIG) que niega las deducciones o exige un ajuste equivalente en la medida en que los ingresos a baja tributación de una Entidad Integradora no estén sujetos a imposición en virtud de una RIR, adicionalmente una regla para los convenios fiscales CSI (Clausula de Sujeción a Impuestos) que permite a las jurisdicciones fuente imponer una tributación limitada a determinados pagos entre partes vinculadas sujetos a imposición por debajo de una tasa mínima.

Las reglas GloBE se aplicarán a las EMN (Empresas Multinacionales) que alcancen ingresos consolidados superiores a 750 millones de euros, por otro lado los países pueden decidir aplicar la RIR a las EMN domiciliadas en su país aun cuando no alcancen los ingresos mencionados.

Características de su aplicación:

- La tasa mínima global se establece en el 15%

- Si una multinacional no alcanza esta tasa en una jurisdicción, se activa un mecanismo correctivo para aplicar un impuesto adicional.
- Las reglas GloBE se aplican a empresas multinacionales con ingresos consolidados superiores a 750 millones de euros
- Income Inclusion Rule o Inclusión de Rentas: Permite a la matriz principal gravar las ganancias de sus subsidiarias que no alcancen la tasa mínima.
- Undertaxed Payments Rule o Pagos Insuficientemente Gravados: Reasigna ingresos no gravados adecuadamente a otras jurisdicciones participantes.
- La Base Imponible es calculada a partir de los estados financieros de las empresas, ajustados para reflejar aspectos específicos bajo las reglas.
- Se permiten ciertos créditos fiscales y ajustes, aunque están limitados para evitar abusos.
- Las empresas deben presentar reportes detallados sobre sus actividades e impuestos pagados en cada jurisdicción.
- Los países deben adoptar las reglas a nivel local para que sean efectivas. Algunos, como España, ya las han implementado para 2024.

Revisión de legislación ecuatoriana referente a “residencia fiscal” y a comercio electrónico

La ley de régimen tributario en su artículo 4.1 abarca la residencia fiscal de personas naturales y menciona que se considerara residente a la persona natural que cumpla al menos una de las siguientes condiciones:

- a. Permanezca en el país al menos 183 días en un mismo periodo fiscal (incluyendo ausencias esporádicas), consecutivas o no.
- b. Permanencia al menos de 183 días (incluyendo ausencias esporádicas), consecutivas o no en un periodo de 12 meses en dos periodos fiscales. A menos que demuestre que su residencia fiscal está en otro país y que sus actividades principales o interés económico está en otra jurisdicción. Esto aplica en el caso de se acredite residencia fiscal en paraísos fiscales o jurisdicción de menor imposición.

Si el residente fiscal en Ecuador acredita posteriormente su residencia en un paraíso fiscal o régimen de menor imposición o régimen preferente, se lo considerara residente fiscal en Ecuador por los siguientes 4 periodos fiscales, a menos que ha permanecido en ese país o jurisdicción, al menos 183 días (consecutivos o no) en un mismo ejercicio fiscal y que en esa jurisdicción está el núcleo de sus actividades o interés económico.

- c. El núcleo de sus actividades o intereses económicos se encuentre en Ecuador de manera directa o indirecta.

Una persona natural, tendrá el núcleo principal de sus actividades o intereses económicos cuando:

1. En los últimos doce meses, haya obtenido el mayor valor de ingresos con respecto a otro país, valorados al tipo de cambio promedio

2. cuando el valor mayor de sus activos esté en Ecuador
3. sea titular, directa o indirectamente, de activos en el país, incluyendo derechos representativos de capital de sociedades residentes en el país o de establecimientos permanentes por el valor mayor a un millón de dólares y, además, en cualquier momento previo o durante el ejercicio fiscal haya:
 - a. sido residente fiscal del Ecuador
 - b. mantenido la nacionalidad ecuatoriana o residente permanente en el país
 - c. ejercido como representante legal o apoderados de una sociedad o establecimiento en el país o de una sociedad no residente.
 - d. No haya permanecido en otro país o jurisdicción más de ciento ochenta y tres días calendario, consecutivos o no

Sin perjuicio a lo anterior, la persona natural está obligada a pagar impuesto a la renta en el país por los ingresos de fuente ecuatoriana, aun cuando la residencia fiscal se encuentre en otra jurisdicción. Se puede hacer uso de los convenios para evitar la doble imposición. En el caso de que la tasa pagada en el exterior sea menor a la que le hubiese correspondido pagar en Ecuador, la persona natural deberá pagar la diferencia en Ecuador.

Por otra parte, el artículo 4.2, referente a residencia fiscal de sociedades menciona que para que una sociedad sea considerada residente debe ser constituida de conformidad con la legislación nacional

Otro aspecto importante para revisar es el concepto de “economía digital” que implica una serie de procesos económicos que se apoyan en las tecnologías digitales (Florentin, 2023). Es decir, el comercio electrónico junto a las telecomunicaciones, software, redes y otros servicios informáticos conforman la economía digital.

En Ecuador, el Comité de Comercio Exterior (COMEX), es responsable de la difusión y promoción del comercio electrónico, de acuerdo con el artículo 36 de la Ley de Comercio Electrónico que indica:

El comercio electrónico será promovido y protegido por el COMEX con el objetivo de garantizar que el mismo no sea utilizado como herramienta para la generación de comercio ilícito y la propagación de la delincuencia organizada transnacional; así como para limitar la elusión tributaria y la comisión de delitos contra el régimen de desarrollo y contra la administración tributaria (Ley de Comercio Electrónico, Firmas Electrónicas y Mensaje de Datos, 2002)

La definición de comercio electrónico la podemos encontrar en las disposiciones generales en las que indica que es toda transacción comercial realizada en parte o en su totalidad a través de redes electrónicas.

Por otra parte, desde el año 2020, en el reglamento de aplicación la Ley de Régimen Tributario Interno, artículo 140.1, encontramos la definición de servicios digitales:

Son servicios digitales aquellos prestados y/o contratados a través de internet, o de cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, las plataformas o la tecnología

utilizada por internet, u otra red a través de la que se presten servicios similares que, por su naturaleza, estén básicamente automatizados y requieran una intervención humana mínima, independientemente del dispositivo utilizado para su descarga, visualización o utilización. (Reglamento de Aplicación a La Ley de Régimen Tributario Interno, 2024)

El reglamento menciona ejemplos de servicios digitales que gravaran IVA. De manera resumida menciona:

- i. Suministro y alojamiento de sitios informáticos y páginas web
- ii. Suministro de productos digitalizados, por ejemplo: acceso y descarga de libros, informes, diseños, patrones, datos de mercado
- iii. Mantenimiento de programas o equipos a distancia
- iv. Soporte técnico en línea
- v. Servicios de almacenamientos de datos (nube)
- vi. Uso de software en redes
- vii. Acceso a imágenes, videos (incluye películas), música, juegos en línea (incluye los de azar), blogs, anuncios en línea.
- viii. Acceso a base de datos. Incluye los accesos premium pagados pero que inicialmente eran gratuitos
- ix. Web de citas, clubes
- x. Periódicos, revistas y blogs
- xi. El servicio de internet
- xii. La educación en línea
- xiii. Mercados en línea (incluye las de subastas)
- xiv. Minería y manejo de datos a través de redes
- xv. Otros que defina el SRI

De acuerdo con la legislación, vemos que el concepto de comercio electrónico es más amplio para efectos de recaudar IVA.

Economía digital: características y desafíos en Ecuador

Los principales desafíos fiscales que se presentan en la economía digital se pueden separar en dos grupos (Álamo Cerrillo, 2016), los relacionados a:

a. Impuestos afectados

El principal impuesto afectado es relacionado con la renta debido a que hay vacíos en las leyes con respecto a la base imponible de las operaciones de comercio electrónico. Estos vacíos en las legislaciones de diferentes países dan lugar a una planificación tributaria en la que las empresas multinacionales aprovechan para obtener rentas que no tributan.

Puede existir relación con otros impuestos como el IVA en la transferencia de bienes o servicios a través del comercio electrónico. Pero estos han sido abarcados por la

administración tributaria ecuatoriana. Al ser este un impuesto que es proporcional al precio de los bienes y servicios

b. Actualización de conceptos tributarios y armonización con otras normas

I. Residencia fiscal

Existen dos criterios básicos para determinar la potestad tributaria que tienen los países para gravar el impuesto a la renta.

El principio de territorialidad, en el que se grava impuesto por los ingresos que se generan dentro de un territorio, entiéndase país o jurisdicción. No importa si el sujeto es residente o no de dicho estado o jurisdicción; y,

El principio de renta mundial es aquel en el que se grava a los residentes de un estado o jurisdicción por todos los ingresos globales obtenidos. En este caso, importa la residencia.

Históricamente, los países han tomado alguno de estos dos criterios para recaudar impuesto a los ingresos. El problema se presenta en un ambiente de economía digital ya que no es necesaria la presencia física de una empresa para obtener ingresos por lo que una empresa multinacional podría tener su residencia en un lugar diferente al estado del que obtiene ingresos (en el que podría existir el criterio de renta mundial) y ser residente en un país donde el criterio para pagar impuesto a la renta es la territorialidad. En este caso, no pagaría impuesto a la renta en ninguno de los dos estados.

Se podría considerar criterios que ayuden a definir el lugar de imposición tributaria:

- La sede de la dirección efectiva
- Lugar de constitución de la empresa
- Nexos económicos
- Acuerdo mutuo entre estados

Es importante que el concepto de residencia fiscal sea actualizado y quede definido considerando los desafíos que presentan las tecnologías de información.

II. Establecimiento permanente

La definición la podemos encontrar en el modelo de convenios, en su artículo 5 sobre establecimientos permanentes (OCDE, 2017) indica que el término establecimiento permanente” significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad. Esta definición se refiere a una posición geográfica. En el mismo artículo se define el alcance para el caso de empresas constructoras y las que operan con agentes.

El apartado 8, de los comentarios del artículo 5 tiene una sección donde abarca el comercio electrónico y menciona que bajo ciertos parámetros considerar que el lugar donde está un servidor que aloja un sitio web podría constituir un lugar fijo de negocios. El problema se presenta cuando la empresa dueña del servidor no es la dueña del sitio web, en este caso, no se puede considerar un lugar fijo de negocios solo por los datos electrónicos. Es posible que los empleados que administren el sitio web estén en otro lugar, por lo que la presencia de personal no es base para considerar lugar fijo de negocios.

En el párrafo 132, se menciona que mientras una empresa no constituya establecimiento permanente en el otro estado, no deberá ser objeto de impuestos ya que no participa en la vida económica de ese estado. Las empresas de servicios no necesitan establecer un lugar fijo de negocios en otro territorio para prestar un servicio en él.

El artículo 9 del Reglamento de Aplicación a La Ley de Régimen Tributario Interno, (2010) menciona que se considera establecimiento permanente cuando:

1. Mantenga lugares o centros fijos de actividad económica: centro de dirección, sucursal, agencia u oficina, fabricas, talleres, minas, obra material inmueble, almacenes destinados al comercio interno.
2. Tenga oficina: prestar servicios de consultoría, servicios de espectáculos públicos.
3. Cuanto tengan un agente que los represente y este autorizado a operar en su nombre.

Comparando la legislación con el modelo de convenios, se observa que existe una desactualización al menos en los casos más claros de establecimiento permanente en el comercio electrónico.

III. Identificar las rentas

En el comercio electrónico, se puede presentar la duda de que el ingreso se trate de un beneficio de actividades económicas o del pago por el uso de algún derecho (regalías). De acuerdo con el modelo de convenio de la OCDE, cada tipo de ingreso tiene un tratamiento a aplicar.

En el caso de beneficios de actividades económicas, se debe considerar los gastos asociados al establecimiento permanente en el otro estado que genere tales beneficios. De acuerdo con el modelo OCDE estos serán gravados en el país de residencia a menos que se haya generado un establecimiento permanente en el otro estado.

Las regalías son gravadas de manera compartida de acuerdo con el convenio OCDE y se relaciona al pago por uso de derechos de autor en el campo artístico, pero también en el campo industrial, comercial o científico. En este apartado estarían considerados los pagos por licencias o accesos a software. El artículo 12, en sus comentarios amplía las operaciones a considerarse, como el pago por licencias de software

En la legislación ecuatoriana, en el artículo 28, numera 16 del Reglamento de Aplicación a La Ley de Régimen Tributario Interno, (2010) se menciona que se considera regalías al pago por uso o derecho de uso de marcas, patentes, obtenciones vegetales y demás tipologías de propiedad intelectual contenidas en la normativa aplicable, dejando de lado al pago por accesos a software obtenido a través de medios electrónicos.

IV. Precios de transferencia

Los servicios entregados a través de medios electrónicos son casi únicos. Cada empresa ofrece beneficios, características exclusivas en sus softwares, ventajas con respecto a otro software, etc., lo que los vuelve operaciones a las que difícilmente se encontrara un comparable e incluso podría ser complicado determinar el valor de la operación entre empresas relacionadas.

Las operaciones comerciales que se realizan en la economía digital conllevan en nuevos problemas en el uso y determinación de precios de transferencia (Álamo Cerrillo, 2016).

La legislación ecuatoriana, en el artículo 89 del Reglamento de Aplicación a La Ley de Régimen Tributario Interno (2010) menciona que se seguirán las directrices en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias aprobadas por la OCDE por lo que no tiene sus propias consideraciones en tema de economía digital.

Principios de tributación internacional

La economía mundial cada vez se encuentra más interconectada. La presencia de las multinacionales y la economía digital han llevado la globalización a un punto donde las definiciones antiguas de una economía de empresas resultan incompletas. En esta conexión económica el factor fiscal es el principal objetivo dentro de la política de los países.

Los tratados internacionales han conseguido aportar en la normativa y estructura de cada país ciertos aspectos relevantes en la línea tributaria, logrando obtener cierta uniformidad en el derecho tributario internacional, logrando vencer de cierta manera la resistencia de la llamada soberanía tributaria de cada nación.

La mayoría de los tratados y convenciones lograron tratar el tema tributario de una manera más organizada, sin embargo, estos pensamientos estuvieron orientados a las mercancías y su movimiento principalmente, pero con el paso del tiempo los servicios fueron tomando relevancia, y más aun con la era del comercio electrónico donde los bienes como libros, juegos, consultoría, correos se los maneja cotidianamente mediante el computador.

En la práctica en lo que respecta a la fiscalidad internacional, la capacidad de un estado para efectivamente contar con los recursos propios producto de los impuestos se complica cuando se tiene la tributación de personas de nacionalidad extranjera o con residencia en otro país, o de rentas producidas en un territorio extranjero. Por esta situación es importante que se consideren los principios de la tributación internacional como una base para construir la norma propia.

Algunos autores coinciden en colocar como bases jurisdiccionales de la fiscalidad internacional los principios de Renta Mundial y Territorialidad, entendiendo la renta mundial como el ejercicio de la soberanía fiscal también sobre las rentas producidas en el extranjero, fuera de su territorio, al existir con el territorio del que es residente o nacional, precisamente un nexo personal, pero por otro lado se podría decir que del principio de Residencia se desprende el principio de Renta Mundial.

Tabla 4.

Principios de Tributación Internacional

Principio	Descripción
Residencia	El país de residencia fiscal tiene derecho a gravar la renta mundial del contribuyente. Determinada por factores como días de permanencia, centro de intereses vitales o lugar de dirección efectiva.
Renta Mundial	Permite al país de residencia gravar todos los ingresos (nacionales e internacionales) del contribuyente. Aplicado en Ecuador (Ley de Régimen Tributario Interno, 2024), España, Argentina, Chile, México, Colombia
Territorialidad	Solo se gravan los ingresos generados dentro del territorio del país. Usado por países como Panamá, Paraguay, Hong Kong.
Fuente	Se grava la renta generada dentro del país, sin importar la residencia del beneficiario. Es base del sistema ecuatoriano (Ley de Régimen Tributario Interno, 2024).
Nacionalidad	Se grava según la nacionalidad del contribuyente. Es utilizado por Estados Unidos de Norte América (Internal Revenue Code, 1954).
No Discriminación	Evita trato desfavorable a contribuyentes extranjeros frente a nacionales, especialmente en tratados de doble imposición.
Neutralidad	Evita distorsiones económicas; los impuestos no deben afectar decisiones de inversión o localización de manera negativa.
Igualdad	Busca un trato justo entre contribuyentes, evitando privilegios desleales entre sectores o personas.
Prevención de Doble Imposición	Evita que una misma renta sea gravada en más de un país. Usa métodos como exención e imputación (crédito tributario).
Colaboración Internacional	Promueve el intercambio de información y cooperación entre países. Ejemplo: estándar común de reporte (CRS).
Equidad y Justicia Tributaria Digital	Se adapta el sistema fiscal a la economía digital para asegurar contribución justa de plataformas y servicios transfronterizos.

Lo anteriormente mencionado son las bases tributarias clásicas por excelencia, sin embargo, la forma de hacer negocios en la economía del siglo veintiuno pueden evidenciar que los conceptos establecidos no aplican del todo a la actualidad, lo cual ha sido perjudicial principalmente para las administraciones tributarias en aras de una recaudación justa.

Los organismos internacionales ya han abordado temas como:

1. Erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS).

Esto es evidente en las grandes corporaciones tales como Amazon, Google, Apple, entre otras, las cuales tienen en común que operan a nivel mundial, pero pagan impuestos únicamente donde tienen domicilio tributario dado por su presencia física.

La mayoría de estas empresas son digitales y fácilmente pueden utilizar mecanismos para mover los beneficios a jurisdicciones con regímenes preferenciales o de menor imposición.

2. Presencia económica significativa.

Es común que las empresas digitales pueden operar y generar ingresos en un país sin tener necesariamente una presencia física, lo que ha obligado a las administraciones tributarias a buscar opciones para la definición de un "nexo tributario", utilizando criterios de presencia económica significativa.

3. Dificultades para rastrear y gravar las transacciones digitales.

Las transacciones de comercio electrónico, entre las cuales se pueden considerar los criptoactivos no están sujetas a los mismos controles que las transacciones físicas, esto se debe a la capacidad limitada de los estados para detectar y rastrear los movimientos a fin de poder gravar los ingresos.

Por otro lado, y no menos importante es que los países también compiten entre sí para atraer la inversión extranjera, y la política fiscal hace la diferencia. Esto es claro obvio si vemos que los regímenes fiscales preferenciales y paraísos fiscales van a la delantera en captación de inversión extranjera.

Desde un punto de vista netamente recaudatorio esta competencia reduce la equidad, ya que las multinacionales terminan pagando menos impuestos que las empresas locales, lo que genera una distorsión de mercado.

Como se mencionó anteriormente las normas fiscales en términos generales se crearon para una economía tradicional, basada en la presencia física de empresas, en la economía digital, las empresas pueden operar a través de la web y no requieren sucursales ni oficinas, lo que desafía la estructura tradicional de impuestos corporativos.

Dentro de este mundo interconectado digital, aparece el concepto de los modelos de negocio de economía colaborativa, donde la relación comercial es un poco más compleja, ejemplo de ello son las plataformas conocidas como: Uber, Airbnb y Rappi que se plantean nuevos desafíos fiscales.

En este modelo cada persona que participa en esta economía (conductores, anfitriones, repartidores) muchas veces no se declaran esos ingresos.

4. Soluciones para lograr la equidad y justicia tributaria en la era digital.

En líneas anteriores se habló sobre los pilares uno y dos de la OCDE, donde el pilar uno habla sobre el derecho de imposición que deben tener los países para gravar las rentas generadas en su territorio por parte de las empresas digitales, aun cuando no tengan presencia física allí.

Por otra parte, el pilar dos establece un impuesto mínimo global del 15% para evitar la competencia desleal entre países que bajan sus tasas para atraer inversión extranjera, se menciona el impuesto a los servicios digitales.

En España se han implementado impuestos específicos sobre los ingresos generados por empresas digitales extranjeras que no tienen presencia física, este impuesto grava la prestación de servicios digitales a usuarios ubicados en el país, independientemente de la presencia física de la empresa.

La llamada "presencia económica significativa" para gravar a las empresas que operan de forma digital, aunque no tengan oficinas locales, está siendo analizada por varios países, donde se consideran métricas como el número de usuarios, la cantidad de transacciones o los ingresos generados en el país para definir si una empresa debe pagar impuestos allí.
5. Mecanismos de reporte y control del comercio electrónico

Importante detallar algunos mecanismos que pueden dar soporte a la gestión tributaria como:

 - Demandar a las plataformas de comercio electrónico que informen las transacciones a las autoridades fiscales.
 - Aplicación de retenciones automáticas de impuestos por parte de las plataformas digitales

Los criptoactivos tienen algunas dificultades para lograr los objetivos recaudatorios, pues su trazabilidad es compleja, de todas maneras, ya se está implementando la obligación de que los exchanges (plataformas de criptomonedas) reporten las transacciones a las autoridades tributarias.
6. Fortalecimiento de la cooperación internacional

Los países consideran, hace bastante tiempo, que el intercambio de información automática sobre los ingresos digitales y la titularidad de cuentas financieras ayuda mucho con la tributación interna, además los acuerdos o convenios para evitar la doble imposición con reformas actualizadas facilita la fiscalización de los ingresos de empresas digitales transnacionales.
7. Avances en Ecuador

En Ecuador, la aplicación de la tarifa del IVA sobre servicios digitales fue uno de los primeros esfuerzos para alcanzar la equidad tributaria en la era digital, se lo hace vía retención a las plataformas extranjeras según se las ha clasificado como el caso de Netflix, Spotify, Amazon Prime, Uber entre otras. Para el efecto el estado ecuatoriano estableció que los bancos y entidades emisoras de tarjetas de crédito retengan este impuesto automáticamente.

Metodología

La investigación es de tipo cualitativo, con un diseño de investigación-acción (Fernández et al., 2014) que se desarrollará en los siguientes pasos:

1. Revisión de la literatura: Se revisó de manera exhaustiva la literatura académica y de políticas relacionada con la tributación en la economía digital, con especial enfoque en los documentos emitidos por la OCDE, incluyendo investigaciones previas sobre la residencia tributaria, impuestos digitales y medidas para abordar la evasión fiscal en entornos digitales.
2. Análisis del marco legal y regulatorio: Se revisó el marco legal y regulatorio actual en Ecuador en relación con la tributación de las actividades económicas digitales, identificando brechas, inconsistencias o áreas de mejora que necesiten ser abordadas. Como herramienta de comparación y análisis se desarrolló una matriz entre la materia legal existente y las sugerencias por parte de la OCDE, las acciones BEPS 1 y 7 y los pilares uno y dos para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía.
3. Estudio de casos: Se revisó la situación de Francia, Reino Unido e India que son países que han implementado medidas para gravar las empresas digitales y abordar los desafíos de la residencia tributaria en la economía digital.
4. Sugerir mejoras para una recaudación justa: Basándose en los hallazgos de la revisión de la literatura y el análisis del marco legal, desarrollar propuestas de políticas específicas para abordar los desafíos identificados, que incluya medidas para actualizar la legislación tributaria bajo el principio de equidad establecido tanto en la Constitución de la República del Ecuador y su Código Tributario.

Resultados

En la siguiente tabla se presenta una revisión cronológica de las sugerencias o prácticas realizadas con respecto a gravar los servicios digitales.

Tabla 5***Matriz Comparativa entre BEPS y otras acciones versus la realidad ecuatoriana***

Grupo	fuelle	Objetivo o acción	Lo que sucede en Ecuador	Sugerencia
OCDE	conclusiones y recomendaciones del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE (2001: 3)	principio de neutralidad: la tributación fiscal debería tratar de ser neutral y equitativa entre las formas del comercio electrónico y entre este y el comercio convencional, evitando así la doble imposición o la no tributación involuntaria.	En el art. 300 de la Constitución solo existen: generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria.	debe añadirse como se agregó el artículo 68 de la Ley s/n, R.O. 587-3S, 29-XI-2021.
OCDE	conclusiones y recomendaciones del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE (2001: 3)	Principio de Efectividad: Se refiere a la capacidad de las normas fiscales para lograr los objetivos propuestos, garantizando una recaudación adecuada y eficiente en un entorno económico digitalizado. Este principio busca asegurar que las medidas fiscales implementadas sean operativas y produzcan los resultados deseados en términos de recaudación y control.	En el art. 300 de la Constitución solo existen: generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria.	debe añadirse como se agregó el artículo 68 de la Ley s/n, R.O. 587-3S, 29-XI-2021.

OCDE	conclusiones y recomendaciones del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE (2001: 3)	Principio de Justicia: Implica que el sistema fiscal debe ser equitativo, en el contexto de la economía digital, este principio busca evitar que ciertas empresas, especialmente las digitales, obtengan ventajas fiscales indebidas en comparación con las empresas tradicionales.	En el art. 300 de la Constitución solo existen: generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria.	Se asocia al principio de equidad, por lo que este principio estaría cubierto.
OCDE	conclusiones y recomendaciones del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE (2001: 3)	Principio de Flexibilidad: se refiere a la capacidad de los sistemas fiscales para adaptarse a los cambios económicos, tecnológicos y sociales sin comprometer los principios de justicia y efectividad.	En el art. 300 de la Constitución solo existen: generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria.	debe añadirse como se agregó el artículo 68 de la Ley s/n, R.O. 587-3S, 29-XI-2021.
OCDE	conclusiones y recomendaciones del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE (2001: 3)	Principio de Sostenibilidad: El sistema tributario debe garantizar una fuente de ingresos pública que sea predecible, confiable y que pueda mantenerse a lo largo del tiempo, incluso en contextos de crisis o transformaciones económicas, como la digitalización.	En el art. 300 de la Constitución solo existen: generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria.	debe agregarse como se agregó el artículo 68 de la Ley s/n, R.O. 587-3S, 29-XI-2021.

OCDE	Informe GEFED identifica 4 elementos típicos de elusión (2015)	Optimizar la carga tributaria en el Estado de la fuente mediante la planificación adecuada de la presencia fiscalmente imponible y, en caso de existir dicha no presencia, implementar estrategias que permitan una gestión eficiente de los beneficios brutos a través de estructuras comerciales y la maximización de las deducciones legítimas en el nivel del ordenante.	RLRTI Art. 9 Establecimientos permanentes de empresas extranjeras.	Establecer un nuevo nexo sobre la base en una presencia virtual significativa, sustituyendo de esta forma el concepto existente de establecimiento permanente.
OCDE	Informe GEFED identifica 4 elementos típicos de elusión (2015)	Evaluar la posibilidad de optimizar la retención en la fuente para asegurar un equilibrio adecuado en la aplicación de las obligaciones tributarias.	LRTI Art. 13.- Pagos al exterior.	someter a las transacciones digitales a una retención en la fuente, para lo cual se debe actualizar la normativa actual.
OCDE	Informe GEFED identifica 4 elementos típicos de elusión (2015)	Revisar y ajustar la tributación a nivel del perceptor de las rentas para garantizar una contribución adecuada y conforme a las normas fiscales vigentes.	LRTI Art. 8.- Ingresos de fuente ecuatoriana.	introducir un impuesto sobre las transacciones electrónicas o bit tax (El Bit Tax es un concepto propuesto de impuesto sobre la transferencia de datos en redes digitales, como internet) o ISD

				Impuesto a los servicios digitales.
OCDE	Informe GEFED identifica 4 elementos típicos de elusión (2015)	Se recomienda considerar la imposición adecuada de los rendimientos sometidos a baja tributación a nivel de la matriz para asegurar una contribución fiscal equitativa y evitar posibles riesgos de planificación fiscal agresiva.	LRTI Art. 9.- Exenciones.	Revisar las exenciones establecidas en la ley.
Acciones BEPS	ACTION 1: 2015 Final Report	Determinar donde se genera la actividad económica para efectos fiscales utilizando el análisis de activos, funciones y riesgos.	En LRTI se menciona el análisis de activos funciones y riesgos exclusivamente en la sección de precios de transferencia (de los precios de transferencia, después del art 15, numeral 2).	Aumentar el alcance de este análisis para soportar una posible retención de impuesto a la renta al menos a las multinacionales que han sido gravadas en otros países.
Acciones BEPS	ACTION 7: 2015 Final Report	Modificar la definición de establecimiento permanente del modelo de convenio tributario de la OCDE con el propósito de abarcar situaciones de Comisión o fragmentación artificial de actividades.	El art 9 del RLRTI menciona cuando se considera que una empresa extranjera configura un establecimiento permanente. En el numeral 2 se menciona que un representante puede configurar un establecimiento permanente.	Solicitar que se designe un responsable ante la administración tributaria para operar en el país y gravar impuesto a los ingresos de fuente ecuatoriana.

Acciones BEPS	Proyecto BEPS – Nota explicativa 2015	Considerar normas y mecanismos que faciliten la recaudación del IVA en el país donde se encuentra el consumidor en operaciones transfronterizas de empresa a consumidor (B2C).	El art 140.1 contiene la descripción de servicios digitales y muestra en 15 numerales ejemplos de estos servicios. El SRI lleva un catastro de estos proveedores.	El punto está cubierto pero el catastro debería ser actualizado con más frecuencia.
BEPS 2.0	Pilar 1 (2021)	Convenio multilateral para recibir parte del impuesto correspondiente al "Monto A" y "Monto B". Esto implica no tener impuestos a los servicios digitales o medidas similares para evitar la doble imposición.	Forma parte del Foro Global sobre transparencia e intercambio de información desde abril del 2017.	Aceptar el Convenio Multilateral para actualizar los convenios ya existentes en la parte correspondiente a servicios digitales.
BEPS 2.0	Pilar 2 (2021)	Obtener al menos el 15% como impuesto a la renta de empresas multinacionales que ubican su residencia en países de baja imposición o desarrollan actividades gravadas en países de baja imposición.	El art 35.1 de LRTI menciona el IR único del 15% para operadores de pronóstico deportivo.	Utilizar el catastro de proveedores de servicios digitales para afectarlos tanto por IVA como por IR.
Ley Domestica	Decisión unilateral de varios países (desde 2020)	Implementar un impuesto a los servicios digitales del 3% prestados en el país y que se pagan al exterior sin que tributen.	Actualmente solo se grava IVA a los servicios digitales y con impuesto a la renta a los servicios prestados por operadores de pronósticos deportivos.	Revisar la posibilidad de retener impuesto a la renta empresas extranjeras hasta que se tome la decisión de formar parte del acuerdo multilateral.

Discusión

Partiendo de los principios recomendados por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, en el 2001, encontramos que hay principios importantes que no considera la legislación ecuatoriana. Podemos mencionar los principios de: neutralidad que tiene como propósito ser equitativo entre las formas de comercio electrónico y el convencional; efectividad que se relaciona con la capacidad para lograr los objetivos propuestos, garantizando una recaudación adecuada y eficiente en un entorno económico digitalizado; flexibilidad que se refiere a la capacidad de los sistemas fiscales para adaptarse a los cambios económicos, tecnológicos y sociales; y sostenibilidad que tiene como propósito garantizar una fuente de ingresos a lo largo del tiempo, considerando contextos de transformación económica como la digitalización (OECD, 2001). Es importante mencionar que los principios tributarios ecuatorianos se encuentran en nuestra constitución, en el artículo 300 pero en el código tributario, en su artículo 5 encontramos agregado mediante ley, el 29 de noviembre del 2021, el principio de equidad, por lo que se podrían agregar los anteriores principios mencionados de la misma manera.

En el informe del 2015 sobre la acción 1 de BEPS, el grupo de expertos sobre la fiscalidad de la economía digital (GEFED) de la OCDE identificó los desafíos que enfrentarían los sistemas tributarios. Podemos resumirlos y contrastarlos con nuestra legislación:

1. Optimizar la carga tributaria en el estado de la fuente considerando contribuyentes sin presencia fiscal. Con respecto a la legislación nacional, encontramos el artículo 9 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno las consideraciones para que una empresa extranjera tenga un establecimiento permanente haciendo especial enfoque a la presencia física de instalaciones o un representante en el país para luego tributar. Pero queda a elección de la empresa extranjera tener un representante o no, por lo que pueden operar en el país generando ingresos y llevarlos al exterior. Es importante establecer un nuevo nexo sobre la base en una presencia virtual significativa, sustituyendo de esta forma el concepto existente de establecimiento permanente.
2. Optimizar el uso de retenciones en la fuente en las operaciones del exterior en comercio digital. El artículo 13 de la Ley de Régimen Tributario Interno menciona las condiciones para que un gasto pagado al exterior sea deducible debe tener la respectiva retención por lo que faltaría incluir las reglas de retención para los pagos realizados en comercio digital.
3. Ajustar la tributación a nivel perceptor de las rentas y garantizar una contribución adecuada. En el artículo 8 de la Ley de Régimen Tributario Interno se describen los ingresos de fuente ecuatoriana, en la que falta actualizar los ingresos generados en el comercio digital. El numeral 10 del mismo artículo abarca a los demás ingresos no mencionados previamente, pero lo limita a contribuyentes residentes en el Ecuador.
4. Revisar la correcta imposición de los rendimientos sometidos a baja tributación para evitar planificaciones tributarias agresivas. El artículo 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno menciona los ingresos exentos de impuesto a la renta y no incluye

a los de comercio digital por lo que se debe complementar la ley para gravar a estos ingresos y adicionalmente se debe trabajar para que las empresas del comercio digital requieran un RUC para operar en el país y así mejorar el control.

En el reporte final del 2015 las acciones 1 y 5 de BEPS se plantean los desafíos en el comercio digital y en la definición de establecimiento permanente, podemos resumir el resultado:

1. Acción 1, determinar donde se genera la actividad económica para efectos fiscales haciendo uso del análisis de activos, funciones y riesgos. En el artículo no numerado luego del artículo 15, en la sección de los precios de transferencia, se hace referencia a este análisis, pero exclusivamente para este régimen. Debería considerarse un análisis similar para identificar empresas del comercio digital que podrían aportar con impuesto a la renta al país a través de algún mecanismo por definir. Esto acompañado de los cambios mencionados previamente con respecto al establecimiento permanente y principios.
2. Acción 7, modificar la definición de establecimiento permanente del modelo de convenio tributario de la OCDE con el propósito de abarcar situaciones de Comisión o fragmentación artificial de actividades, situación ya prevista en el informe de GEFED antes mencionado. En el artículo 9 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno debería incluir que las empresas de economía digital tengan un representante ante la administración local, RUC y cumplir con obligaciones por esos ingresos generados en el país.

En las notas explicativas del proyecto BEPS, emitido en el 2015 se menciona que el impuesto al valor agregado (IVA) también debe ser considerado como un impuesto que a tener en consideración indicando que hay que crear o actualizar normas que faciliten la recaudación del IVA en el país donde se encuentra el consumidor. Nuestra legislación, con detalle en el artículo 140.1 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno define a los servicios digitales, descripción de diferentes servicios digitales e indica que la administración tributaria trimestralmente publicara el catastro de estos proveedores de servicio.

Bajo el enfoque de los dos pilares para abordar los desafíos fiscales, hay puntos por trabajar. El pilar uno intenta asociar los ingresos a su lugar donde se generaron y que paguen impuestos en esas jurisdicciones. Se define un Monto A y un Monto B, pero esto implica que dichas jurisdicciones no tengan impuestos al comercio digital o medidas similares ya que podrían generar una doble imposición. Hasta el momento Ecuador es parte del Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información por lo que está pendiente su inclusión a este marco. Con respecto al pilar dos, en el que se busca que al menos las empresas multinacionales paguen el 15% de impuesto a la renta en jurisdicciones donde tributaron menos o incluso no tributaron, Ecuador, en el artículo 35.1 de la Ley de Régimen Tributario Interno establece un impuesto único del 15% a los operadores de pronóstico deportivo y además exige un representante en el país ante la administración tributaria. Estas mismas reglas podrían utilizarse a los prestadores de servicios digitales que se encuentran en el catastro que la administración tributaria emite para el caso del IVA.

Finalmente, existen países que han incluido en sus leyes domesticas impuesto a empresas extranjeras por sus servicios digitales. En la mayoría de los casos resulta en una retención del impuesto a la renta del 3% de la operación. Esto implica, políticamente revisar con la otra jurisdicción los posibles efectos y evitar controversias o relaciones comerciales poco favorables. Ecuador podría revisar cuales son los criterios utilizados en estos países e intentar un acuerdo para poder retener el impuesto a la renta a estas operaciones.

Existen algunos casos relevantes que pueden darnos una idea general de lo que se podría aplicar en el Ecuador.

1. Francia: Impuesto GAFA (Google, Apple, Facebook, Amazon)

Es un ejemplo de cómo los países han intentado abordar el desafío de gravar a las grandes empresas digitales que generan ingresos significativos en sus territorios, pero que no tienen una presencia física sustancial en ellos.

En el año 2019 se introdujo un impuesto sobre ciertos servicios digitales, conocido como Digital Service Tax (DTS), o impuesto GAFA por las iniciales de las empresas multinacionales más grandes del mundo.

Se fijó una tasa del 3% sobre los ingresos brutos generados por las actividades digitales específicas realizadas en Francia. El objetivo es gravar a empresas con ingresos globales de más de 750 millones de euros y al menos 25 millones de euros de ingresos generados en Francia por servicios digitales, dentro de los cuales están venta de publicidad digital dirigida, plataformas que conectan usuarios, venta de datos recopilados de usuarios por actividades publicitarias. Francia al igual que varios países argumentó que las grandes empresas tecnológicas se beneficiaban de los mercados locales, pero no pagaban impuestos proporcionales a los ingresos generados en el país.

Por otro lado, desde el punto de vista de las relaciones internacionales Estados Unidos consideró el impuesto discriminatorio, por lo cual se iniciaron negociaciones entre ambos países y Francia a fin de evitar una guerra comercial.

2. India: Equalisation Levy

En el año 2016 se introdujo la primera fase con una tasa del 6% sobre los pagos realizados por servicios de publicidad digital a empresas no residentes, que se aplicaba exclusivamente a servicios pagados por negocios indios a empresas extranjeras. B2B. En el año 2020 se extendió para abarcar un espectro más amplio de transacciones digitales, aplicándose un 2% sobre los ingresos generados por plataformas digitales extranjeras en transacciones de comercio electrónico, marketplaces digitales.

El criterio de aplicación es que las empresas con ingresos anuales globales superiores a 270.000 dólares americanos aproximadamente, derivados de transacciones digitales en

India para transacciones B2B o B2C. Por su parte Estados Unidos consideró que esta decisión unilateral afectaba sus intereses y lo consideró discriminatorio.

3. Reino Unido: Digital Services Tax (DST)

El Reino Unido decidió introducir este impuesto en 2020, siguiendo los pasos de países como Francia e India, ante la falta de un acuerdo multilateral en la OCDE, donde incorporó una tasa del 2% sobre los ingresos brutos derivados de ciertas actividades digitales realizadas en el Reino Unido que aplica a empresas con ingresos globales anuales superiores a 500 millones de libras, ingresos derivados de actividades digitales en el Reino Unido de más de 25 millones de libras. Se gravan las actividades en plataformas de redes sociales por la interacción de usuarios, a motores de búsqueda por los ingresos derivados de los usuarios, marketplaces digitales que facilitan la venta de bienes y servicios.

Al igual que en casos anteriores, las empresas más afectadas son las estadounidenses, lo cual lleva a un momento incómodo entre países, por ello estos países toman estas medidas de manera momentánea hasta que exista un acuerdo global que evite tensiones y todos se acoplen.

Conclusiones

El análisis cronológico de las sugerencias y acciones de la OCDE con respecto a los desafíos del comercio digital permiten realizar un contraste con la legislación ecuatoriana e identificar punto de mejora o acciones que aún no se han realizado con el propósito de tener una recaudación más justa.

La asignación de un responsable ante la administración tributaria para poder operar en el país puede configurar un establecimiento permanente que facilitaría la forma de gravar a los ingresos por servicios digitales. Esto implica una actualización de la legislación ecuatoriana en aspectos como incluir nuevos principios tributarios, ampliar la definición de establecimiento permanente, así como la de ingresos de fuente ecuatoriana, definir un mecanismo para identificar a los contribuyentes afectados y asignar los ingresos gravados.

Con los pilares uno y dos de las acciones BEPS, donde implica un instrumento multilateral, existe la barrera de que incluye cambios en la legislación doméstica de todos los países firmantes, lo que podría requerir años de espera. Ecuador debería seguir el ejemplo de Francia o Reino Unido donde existe un impuesto a los servicios digitales, mientras el instrumento multilateral sea aplicado.

Las empresas multinacionales contratan servicios de planificación tributaria para aprovechar las distorsiones o desactualizaciones que tienen las jurisdicciones, por lo que la pronta implementación de mejoras para una recaudación más justa, tanto del IVA como del impuesto a la renta, se vuelve muy necesaria.

Fortalezas y Limitaciones

El presente estudio partió de las publicaciones realizadas por la OCDE y la legislación ecuatoriana. El contraste de estas fuentes tiene como fortaleza que, se puede identificar vacíos, puntos de mejora o acciones correctivas que permitan una mejor recaudación en la economía digital. Una ventaja es que los cambios en las leyes tributarias son propuestas por el presidente y aprobadas en asamblea, por lo que su implementación podría tomar al menos un año ya que afecta a un impuesto de contribución anual.

La principal limitación en el estudio, con respecto a las recomendaciones de la OCDE es la voluntad política de los estados a implementar dichas acciones. Al identificar un problema, pero no existir esta voluntad de inmediatez por parte de los países miembros, estos recurren a acciones en su legislación doméstica, lo que cambia el panorama tributario al agregar nuevas variables que no fueron analizadas lo que podría generar un retroceso en lugar de un avance. Los cambios propuestos en este estudio, al ser modificaciones de la ley, también implican una voluntad política, por lo que, al no existir el sentido de inmediatez, el estado termina perdiendo recaudación.

Futuras Líneas de Investigación

Sería importante que, a través de la Superintendencia de Bancos, se pueda obtener datos de los pagos al exterior con tarjeta de crédito, un concepto de la compra y nombre del proveedor lo que permitiría asignar los ingresos de fuente ecuatoriana a cada empresa extranjera en el comercio digital, así como generar procedimientos para incluirlos o no a una posible retención de impuesto a la renta. Identificar a los posibles sujetos también permitiría planificar posibles acuerdos políticos e incluso diplomáticos, con los países que podrían verse afectados.

Referencias

- Alamo, R. (2016). *La Economía Digital y El Comercio Electrónico. Su Incidencia En El Sistema Tributario* (DYKINSON, Ed.; 1ra edición).
- Albán, M. (2019). Desafíos de la fiscalidad internacional frente al comercio electrónico. In C. Romero, C. Montaña, and P. Villegas (Eds.), *Tratado de fiscalidad internacional para Ecuador* (Primera edición, pp. 845–880). Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.
- Apriliasari, V. (2022). OECD/G20 Two-Pillar Solution: Does It Promote Inter-Nation Equity? *JURNAL PAJAK INDONESIA (Indonesian Tax Review)*, 6(2). <https://doi.org/10.31092/jpi.v6i2.1826>
- Argilés-Bosch, J., Ravenda, D., and Garcia-Blandón, J. (2021). E-commerce and labour tax avoidance. *Critical Perspectives on Accounting*, 81. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2020.102202>
- Cabrera, O. (2019). El establecimiento permanente: Caso internacional. In R. Carpio, C. Montaña, and P. Villegas (Eds.), *Tratado de fiscalidad internacional para el Ecuador* (Primera edición, pp. 171–190). Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.
- Christensen, R., and Lips, W. (2021). The politics of taxing the digital economy. In L. Hakelberg and L. Seelkopf (Eds.), *Handbook on the Politics of Taxation* (pp. 338–373). Edward Elgar Publishing Limited. <https://doi.org/10.4337/9781788979429>
- EU Tax Observatory, and Skatteforsk - Centre for Tax Research. (2024, December 7). *Global profit shifting by multinational firms*.
- Fernández, C., Baptista, P., and Hernández, R. (2014). *Metodología de la investigación* (Sexta edición). MC Graw Hill Education.
- Fierro, Y. (2020). Conceptos de economía digital aplicados a la fiscalidad internacional. *Iuris Dictio*, 11. <https://doi.org/10.18272/iu.v26i26.1832>
- Florentin, G. (2023). Direct taxation of the digital economy. *SHS Web of Conferences*, 177, 01004. <https://doi.org/10.1051/shsconf/202317701004>
- Internal Revenue Code (1954).
- Jabalera, A. (2021). Desafíos fiscales de la digitalización: Análisis del Impuesto español sobre servicios digitales desde una perspectiva internacional y europea. *IUS ET VERITAS*, 63. <https://doi.org/10.18800/iusetveritas.202102.014>
- Jaramillo, J. (2019). Residencia fiscal. In R. Carpio, C. Montaña, and P. Villegas (Eds.), *Tratado de Fiscalidad Internacional para el Ecuador* (Primera edición, pp. 99–121). Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.
- Jovanovich, J., Salles, R., Infante, J., Ruiz, R., Sansonetti, C., Romero, J., Lara, A., Montufar, J., Casanova-Regis, R., Tan, K., and Aisenberg, L. (2022). BEPS 2.0: Issues and Implications for Latin America. *Tax Management International Journal*, 51(1).

Ley de Comercio Electrónico, Firmas Electrónicas y Mensaje de Datos, RO 557 (2002).

Ley de Régimen Tributario Interno, RO 463 (2024).

OCDE. (2013). *Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios* (OCDE). <https://doi.org/10.1787/9789264201224-es>

OCDE. (2017). *Modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio*.

OCDE. (2019). Panorama del Comercio Electrónico: Políticas, tendencias y modelos de negocios. In OCDE. <https://doi.org/10.1787/23561431-en>.

OCDE. (2022). *Enfoque de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía*. www.oecd.org/termsandconditions.

OECD. (2001). *Taxation and electronic commerce - Implementing the Ottawa taxation framework conditions*. Organisation for Economic Co-operation and Development.

Reglamento de Aplicación a La Ley de Régimen Tributario Interno, RO 209 (2024).