

ESCUELA SUPERIOR POLITÉCNICA DEL LITORAL

Facultad de Ciencias Sociales y Humanísticas

Análisis de los beneficios empresariales y establecimiento permanente enfocado en el Plan BEPS del modelo OCDE. Estudio de caso a economía digital.

PROYECTO INTEGRADOR

Previo la obtención del Título de:

LICENCIATURA EN AUDITORÍA Y CONTROL DE GESTIÓN

Presentado por:

Johanna Maribel Ponce Quizpe
Evelyn Michelly Quizpe Villamar

GUAYAQUIL - ECUADOR

Año: 2020

DEDICATORIA

Dedico el presente proyecto principalmente a Dios, quien es el que guía mi camino y me da las fuerzas para luchar por lo que anhelo.

A mis padres Martha y Mauricio, quienes han sido el pilar fundamental con su apoyo, esfuerzo y amor me han permitido cumplir una de mis metas.

Johanna Maribel Ponce Quizpe

AGRADECIMIENTO

Agradezco a Dios por permitirme haber llegado a este momento tan importante de mi vida y a mis padres por el ser el motor de mi motivación.

Mi agradecimiento a la Escuela Superior Politécnica del Litoral y docentes, quienes con sus conocimientos impartidos y sabiduría me han ayudado a crecer como persona, así como profesionalmente.

Agradezco a mi compañera de tesis por su colaboración para que en conjunto culminemos este proyecto con éxito.

Agradezco a mi tutor Eco. Marlon Many por su instrucción a lo largo del semestre.

Johanna Maribel Ponce Quizpe

DEDICATORIA

El presente proyecto de titulación se lo dedico a Dios, por permitirme a ver llegado a esta etapa tan importante de mi formación profesional.

A mis padres Oscar y Mirian por ser el pilar más importante, por su cariño y apoyo incondicional en todo mi trayecto académico.

A mi enamorado Jimmy por el apoyo, por la paciencia, por creer en mis capacidades; siempre me decías que lo iba a lograr.

A mis hermanos Marisabel, Mckeyla, Matías y familia en general, porque me han brindado su apoyo incondicional y por compartir conmigo buenos y malos momentos.

Evelyn Michelly Quizpe Villamar

AGRADECIMIENTO

Agradezco a Dios por permitirme culminar esta etapa de mi vida.

Agradezco a mi familia, mis padres, hermanos y enamorado por su apoyo incondicional en todo momento de mi carrera universitaria.

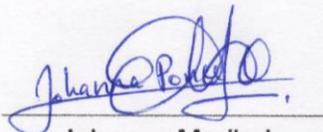
Agradezco a mi compañera de tesis, que además de ello es mi prima, gracias por ser parte de este proceso, por ser el complemento para haber finalizado este trabajo con éxito.

Agradezco a mi tutor de Proyecto de Integrador Eco. Marlon Manya por guiar, brindar e impartir sus conocimientos durante el desarrollo de este.

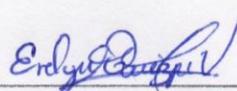
Evelyn Michelly Quizpe Villamar

DECLARACIÓN EXPRESA

Los derechos de titularidad y explotación, nos corresponde conforme al reglamento de propiedad intelectual de la institución; *Johanna Maribel Ponce Quizpe* y Evelyn Michelly Quizpe Villamar damos nuestro consentimiento para que la ESPOL realice la comunicación pública de la obra por cualquier medio con el fin de promover la consulta, difusión y uso público de la producción intelectual.



Johanna Maribel
Ponce Quizpe



Evelyn Michelly
Quizpe Villamar

EVALUADORES

Econ. Marlon Manyá
PROFESOR DE LA MATERIA INTEGRADORA

RESUMEN

El presente trabajo está orientado al análisis del tratamiento de los beneficios empresariales bajo el concepto de establecimiento permanente que estipula el plan BEPS ante los nuevos modelos de negocios digitales, por lo que tiene como objetivo analizar el efecto que hay en la recaudación de impuestos mediante la tributación a los servicios digitales que no están siendo regulados por las normativas nacionales al no existir una presencia física, pero si resultan significativas sus actividades comerciales en cada jurisdicción. El método empleado dentro de la investigación es el descriptivo, mediante la observación de información sobre los lineamientos de organismos internacionales y propuestas implementadas en los diferentes países. Los resultados demuestran que bajo estas propuestas se incrementan la recaudación por las administraciones tributarias, y a su vez se contrarresta las pérdidas por evasión fiscal de grandes multinacionales. Por lo que, se concluye que resulta esencial un nuevo enfoque que con llevaría a modificar las reglas de nexos y atribución de beneficios de la ley para someter a gravamen a empresas digitales no residentes, para así garantizar la equidad tributaria.

Palabras claves: Plan BEPS, establecimiento permanente, servicios digitales, impuesto, no residente

ABSTRACT

The present work is oriented to the analysis of the treatment of business benefits under the concept of permanent establishment stipulated by the BEPS plan before the new digital business models, so it aims to analyze the effect on tax collection through the taxation of digital services that are not being regulated by national regulations in the absence of a physical presence, but if their business activities are significant in each jurisdiction. The method used in the research is descriptive, through the observation of information on the guidelines of international organizations and proposals implemented in different countries. The results show that under these proposals, tax collection by tax administrations is increased, and at the same time, losses due to tax evasion by large multinationals are counteracted. Therefore, it is concluded that a new approach is essential that would lead to modify the rules of nexus and attribution of benefits of the law to tax non-resident digital companies, in order to ensure tax fairness.

Keywords: BEPS Plan, permanent establishment, digital services, tax, non-resident

INDICE GENERAL

RESUMEN.....	I
ABSTRACT	II
INDICE GENERAL.....	III
ABREVIATURAS.....	VI
ÍNDICE DE FIGURAS	VII
ÍNDICE DE TABLAS	VIII
CAPÍTULO 1.....	1
1. INTRODUCCIÓN	1
1.1. Antecedentes	1
1.1.1. El origen de la OCDE y su evolución.....	1
1.1.2. El Origen de las BEPS	2
1.2. Descripción del problema	3
1.3. Justificación del problema.....	4
1.4. Objetivos	5
1.4.1. Objetivo General.....	5
1.4.2. Objetivos específicos.....	5
1.5. Preguntas de Investigación.....	5
1.6. Delimitación.....	6
1.7. Limitación	6
1.8. Marco Teórico	6
1.8.1. Marco conceptual	6
1.8.1.1. Establecimiento permanente.....	7
1.8.1.2. Beneficios empresariales	8

1.8.1.3.	Economía Digital	9
1.8.1.4.	La economía digital en Ecuador.....	9
1.8.1.5.	Modelos de la economía digital.....	9
1.8.2.	Marco legal	11
1.8.2.1.	Ley de Régimen Tributario Interno (2019).....	11
1.8.2.2.	Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno (2020)	12
1.8.2.3.	Plan De Control y Lucha Contra El Fraude Fiscal	13
2.	METODOLOGÍA	14
2.1.	Nivel de investigación.....	14
2.2.	Análisis Documental.....	14
2.3.	Análisis de las acciones del Plan BEPS	15
2.3.1.	Acción 1- Abordar los retos de la economía digital para la imposición.....	15
2.3.1.1.	Beneficios de los CDI: atribución de potestad impositiva virtual.....	15
2.3.1.2.	Modelos de negocio multilaterales	16
2.3.2.	Acción 7 - Impedir la elusión artificiosa del estatuto de EP.....	16
2.3.2.1.	Elusión artificiosa del estatus de EP mediante acuerdos de comisionista	17
2.3.2.2.	Elusión artificiosa del estatus de EP bajo las excepciones estipuladas en el apartado 4 del artículo 5 del Modelo	17
2.4.	Propuesta multilateral de la OCDE	20
2.4.1.	Proceso de aplicación importe A	22
2.5.	Propuestas unilaterales implementadas	24
2.5.1.	Propuesta 1: Revisión del artículo sobre ingresos de fuente de la normativa tributaria nacional y sobre establecimientos permanente.....	24
2.5.2.	Propuesta 2: Determinación de impuesto temporal a servicios digitales..	25

2.5.3. Enfoque de la UE: La inclusión de la definición de “presencia digital significativa”	26
2.5.4. Incentivos adoptados para inscripción voluntaria de las empresas no residentes en la administración tributaria	28
3. RESULTADOS Y ANÁLISIS	29
3.1. Antecedentes:	29
3.2. Efectos de aplicación fiscal multilateral	30
3.3. Efectos de aplicación fiscal unilateral	39
3.3.1. P1: Revisión e inclusión de numerales en normativa tributaria nacional ..	39
3.3.2. P2: Efecto de determinar un impuesto temporal a servicios digitales.....	41
4. CONCLUSIONES	44
5. RECOMENDACIONES.....	45
BIBLIOGRAFÍA	46

ABREVIATURAS

OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
BEPS	Erosión de la base imponible y traslado de beneficios
UE	Unión Europea
TIC	Tecnologías de Información y Comunicación
EP	Establecimiento permanente
B2B	Business to business
B2C	Business to consumer
C2C	Consumer to consumer
SRI	Servicio de Rentas Internas
PBT	Ganancia residual
ADS	Empresas de servicios digitales automatizados

ÍNDICE DE FIGURAS

Ilustración 1. Establecimiento permanente agencia [(Deloitte, 2015, pág. 65)]	17
Ilustración 2. Establecimiento permanente físico [(Deloitte, 2015, pág. 61)]	19
Ilustración 3. Establecimiento permanente proyectos [(Deloitte, 2015, pág. 67)] .	19

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1. Países miembros de la OCDE y fecha de incorporación	1
Tabla 2. Acciones del Plan BEPS	2
Tabla 3. Acciones de la BEPS Agrupadas Metodológicamente	3
Tabla 4. Modelo de convenio tributario	6
Tabla 5: Clasificación de servicios digitales.....	10
Tabla 6: Cifras del mercado de Streaming (GLOBAL)	29
Tabla 7. Umbrales para categorización	31
Tabla 8. Cálculo margen de rentabilidad	31
Tabla 9. Prueba de nexos por país.....	34
Tabla 10. Cálculo de umbral de rentabilidad	35
Tabla 11. Cálculo de reasignación.....	35
Tabla 12. Asignación de beneficios por región del 2018	36
Tabla 13. Asignación de beneficios por región del 2019	36
Tabla 14. Asignación de beneficios por región del 2020	36
Tabla 15. Asignación de beneficios por país del 2019	37
Tabla 16. Monto promedio pagado por servicio.....	40
Tabla 17. Total de usuarios en Uruguay	40
Tabla 18. Monto total pagado por servicio de Netflix de titulares	40
Tabla 19. Recaudación estimada.....	41
Tabla 20. Umbrales establecidos para España	42
Tabla 21. Recaudación mediante impuesto temporal	42

CAPÍTULO 1

1. INTRODUCCIÓN

1.1. Antecedentes

1.1.1. El origen de la OCDE y su evolución

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) es un organismo internacional de origen europeo que en el año 1961 establece su sede en París con el objetivo de promover políticas basadas en estándares internacionales, además de aportar con la reconstrucción del continente europeo que se encontraba devastado por la guerra. En la práctica, esta organización promueve políticas de estabilidad financiera y el desarrollo de la economía mundial.

Entre sus objetivos destaca: (a) implementación de crecimiento económico y empleo sostenible a países miembros para mejorar su nivel de vida; (b) expansión económica de naciones miembros y otorgar beneficios a países que no formen parte de la organización, pero que se encuentren en vía de desarrollo; (c) contribución al crecimiento económico global sobre una base no discriminatoria y multilateral. (España, 2018). En la actualidad la OCDE está conformada por 37 países, miembros de todas partes del mundo desde Europa hasta Asia, Pacífico, América del Norte y Sur.

Tabla 1. Países miembros de la OCDE y fecha de incorporación

País	Año de incorporación	País	Año de incorporación
Alemania	1961	Islandia	1961
Australia	1971	Israel	2010
Austria	1961	Italia	1962
Bélgica	1961	Japón	1964
Canadá	1961	Letonia	2016
Chile	2010	Lituania	2018
Colombia	2020	Luxemburgo	1961
Corea	1996	México	1994
Dinamarca	1961	Noruega	1961
Eslovenia	2010	Nueva Zelanda	1973
España	1961	Países Bajos	1961
Estados Unidos	1961	Polonia	1996
Estonia	2010	Portugal	1961
Finlandia	1969	Reino Unido	1961
Francia	1961	Republica Checa	1995

Grecia	1961	República Eslovaca	2000
Holanda	1996	Suecia	1961
Hungría	1996	Turquía	1961
Irlanda	1961		

Nota: Adaptado de la proyección mundial, por la ODCE, 2020. Recuperado el 27 de octubre de 2020, de <http://www.oecd.org/about/members-and-partners/>

1.1.2. El Origen de las BEPS

El proyecto de erosión de las bases y la transferencia de los beneficios (BEPS) publicó su primer informe sobre fiscalidad internacional en el 2014, este proyecto se crea debido a la necesidad que los gobiernos tienen para acabar o disminuir las diferentes formas de erosión fiscal y lagunas que presentaban las normas en relación con el sistema tributario internacional, realizando su presentación formal en octubre del 2015.

Su principal objetivo radica en proporcionar herramientas a aquellos países que enfrentan grandes dificultades al momento de gravar las ganancias obtenidas en el lugar donde se lleva a cabo la actividad económica. Dentro del Plan BEPS se incluye 15 acciones para evitar la erosión de la base imponible y de evitar que los beneficios sean transferidos a zona de baja o nula imposición. (Pedrosa Lopez, 2015). El Plan de Acción BEPS está listada de la siguiente manera:

Tabla 2. Acciones del Plan BEPS

Lista del Plan de Acción BEPS	
Acciones	Descripción
Acción 1	Economía digital
Acción 2	Mecanismos Híbridos
Acción 3	Normativa sobre CFC
Acción 4	Deducciones de intereses
Acción 5	Prácticas fiscales perniciosas
Acción 6	Abuso de convenios fiscales
Acción 7	Establecimientos permanentes
Acción 8	Precios de transferencia
Acción 9	Precios de transferencia
Acción 10	Precios de transferencia
Acción 11	Análisis de datos sobre BEPS
Acción 12	Planificación fiscal agresiva
Acción 13	Documentación sobre precios de transferencia
Acción 14	Resolución de controversias
Acción 15	Instrumento multilateral

Nota: Adaptado de "Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios, por OCDE, 2015

Así mismo, José Pedrosa (2015) expone que las 15 acciones del Plan BEPS pueden ser agrupadas en tres grandes bloques, como se muestra a continuación:

Tabla 3. Acciones de la BEPS Agrupadas Metodológicamente

Agrupación Metodológica de las Acciones del Proyecto BEPS	
Grupo	Planes de Acción
Coherencia	Acción 2. Efectos de mecanismos híbridos Acción 3. Normas de transparencia fiscal internacional Acción 4. Deducibilidad de intereses
Sustancia	Acción 5. Competencia fiscal perniciosa Acción 6. Impedir el abuso de convenios internacionales Acción 7. Impedir la elusión del estatuto de establecimiento permanente Acción 8-10. Resultados de los precios de transferencia
Transparencia	Acción 11. Métodos y análisis de datos BEPS Acción 12. Reglas de divulgación obligatoria Acción 13. Documentación de precios de transferencia Acción 14. Mecanismos de resolución de conflictos.

Nota: Tomado de “El Plan de Acción BEPS de la OCDE: Pasado, Presente y Futuro”. (Pedrosa Lopez, 2015)

Siguiendo la metodología de agrupación, Pedrosa propone que la acción 1 basada en los retos de la economía digital para la imposición y la acción 7 establecimiento permanente se encuentran en ciertos aspectos relacionadas a fin de evitar la elusión fiscal, fraude y competencia impositiva dañosa generadas por aquellas operaciones económicas realizadas mediante internet.

1.2. Descripción del problema

Actualmente, a raíz de la globalización a lo largo de los años, las empresas como medida de expansión han llevado sus operaciones comerciales no solo a manera local, sino a través de distintos países que ha llevado al establecimiento de cláusulas tributarias internacionales en regímenes fiscales, de manera que solventen la doble tributación y la evasión fiscal. La OCDE elaboró el Plan BEPS en el cual se busca contrarrestar ciertas estrategias de exclusión fiscal empleadas por multinacionales; para garantizar que los beneficios empresariales se tributen en el Estado que los genere, específicamente donde tengan presencia significativa, dado la ubicación de sus usuarios.

La acción 7 del plan BEPS orientada a impedir la elusión artificiosa del estatuto de “Establecimiento Permanente”, pretende hacer énfasis en las modificaciones referente al concepto de EP que ha sido cuestionado enfocándose

en los artículos 5 y 7 del Modelo OCDE, de manera que tribute adecuadamente aquellas rentas no consideradas por los convenios fiscales.

La recaudación de impuestos y el control tributario en Ecuador es regulado por el SRI-Servicios de Rentas Internas, el cual tiene como base la justicia y equidad, así como la constante lucha contra el fraude y la evasión tributaria, mediante su plan de control prioriza principalmente los grandes contribuyentes, dado que abarcan el 41.92% de la recaudación nacional. En la última rendición de cuentas suministrada por la entidad, del año 2019, se evidenció los resultados de los principales programas de control acumulado del período actual dando un total de 90.101 controles efectuados durante los años 2016 al 2019, regularizando 10.595 contribuyentes.

Por lo que, dada la problemática del constante cambio de lo que se considera “establecimiento permanente” en la actualidad para la asignación adecuada de tributación de los beneficios, así como mitigar las pérdidas de evasión fiscal, la aplicación de las medidas del plan BEPS en el país resulta una alternativa oportuna que atenúa esas posibles fricciones en las normativas impositivas y de esta forma alinearse para solventar esos mecanismos estratégicos elusivos que promueven el traslado de beneficios haciendo frente además a los modelos de negocio digitalizados, que llevan a cabo empresas digitales no residentes,

1.3. Justificación del problema

El presente trabajo se orienta a la aplicación de la propuesta de normativa internacional de tributación directa al comercio electrónico, en base a las acciones 1 y 7 del proyecto BEPS en el país. Adicional a ello, se aborda temas puesto a disposición en el primer pilar del marco inclusivo sobre BEPS. Estos estándares representan un cambio significativo para el sector tributario, debido al incremento de actividades empresariales que operan mediante la normativa tributaria internacional, las nuevas reglas del plan permiten reformar escenarios del denominado “establecimiento permanente” o EP, el cual puede no encontrarse sujeto a tributación.

El estudio y aplicación de las BEPS permite tener un panorama sobre el cual aceptar una carga tributaria, combatir la evasión fiscal, mejorar la coherencia de la

normativa internacional garantizando una fiscalización transparente, ya que cuenta con acciones que identifican, mitigan la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. Bajo esta normativa se establecen plazos de aplicación o puesta en marcha de las acciones, además de identificar los recursos para llevarlo a cabo.

1.4. Objetivos

1.4.1. Objetivo General

Identificar los lineamientos determinados en el Plan BEPS conforme las condiciones de establecimiento permanente digital aplicable a regulación ecuatoriana evaluando el efecto de la consideración de beneficios para una adecuada tributación.

1.4.2. Objetivos específicos

- Analizar las acciones aplicables del Plan BEPS referente a establecimiento permanente y beneficios empresariales.
- Desarrollar un estudio de los diferentes casos que se pueden presentar para el reconocimiento de beneficios y debida tributación o exención.
- Examinar la normativa ecuatoriana con el fin de evidenciar similitudes con los lineamientos del modelo OCDE.
- Identificar las medidas para evitar la doble imposición en la normativa ecuatoriana.
- Evaluar el impacto de adopción del plan de acción BEPS en la regulación del Ecuador.
- Identificar las principales estrategias de elusión artificiosa bajo definición de EP detalladas en la Acción 7 del plan BEPS, con relación a la Acción 1 de economías digitales.

1.5. Preguntas de Investigación

- ¿De qué forma la aplicación de la Acción 7 cambiaría el modo impositivo de la economía digital, bajo el concepto de EP?
- ¿Cómo la aplicación de la BEPS 7 podría ayudar a evitar las elusiones fiscales de EP?

- ¿Cuál sería la correcta aplicación de las acciones 1 y 7 en el Ecuador, debido a su estrecha relación?
- ¿De qué manera el marco inclusivo de la OCDE podría eliminar las medidas unilaterales sobre la fiscalidad digital?

1.6. Delimitación

La presente tesis se enfoca en el estudio del plan de acción de la BEPS 7 y su incidencia en las economías digitales referente a la acción 1, además de realizar un comparativo con el pilar I del marco inclusivo BEPS para combatir las desigualdades fiscales y buscar mejor justicia económica y social mediante la tributación impositiva.

1.7. Limitación

Falta de información que puede existir respecto a la aplicación del plan de acción BEPS y su marco inclusivo. Debido a que, son temas que aún no han sido acogidos por todos los países o sectores económicos.

1.8. Marco Teórico

1.8.1. Marco conceptual

El Proyecto OCDE-G20 de lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS) ofrece a los distintos Estados, medidas para limitar los vacíos normativos existentes a nivel internacional que permiten que los beneficios de las empresas desaparezcan o sean trasladados artificialmente hacia jurisdicciones de baja o nula tributación. (OECD, 2015)

El Modelo OCDE-Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio con última actualización del 2017, comprende una variedad de artículos cuyo fin es ofrecer una pauta para convenios fiscales que contrarresten estos mecanismos abusivos de evasión fiscal. Dentro de los cuales se tratan contenidos sobre:

Tabla 4. Modelo de convenio tributario

<i>Modelo de convenio tributario, sobre la renta y el patrimonio</i>	
Artículos	Descripción
<i>Artículo 1</i>	- Personas comprendidas
<i>Artículo 2</i>	- Impuestos comprendidos
<i>Artículo 3</i>	- Definiciones generales
<i>Artículo 4</i>	- Residente

Artículo 5	- Establecimiento permanente
Artículo 6	- Rentas inmobiliarias
Artículo 7	- Beneficios de actividades económicas
Artículo 8	- Transporte internacional marítimo y aéreo
Artículo 9	- Empresas asociadas
Artículo 10	- Dividendos
Artículo 11	- Intereses
Artículo 12	- Cánones
Artículo 13	- Ganancias de capital
Artículo 15	- Renta del trabajo por cuenta ajena
Artículo 16	- Honorarios de consejeros
Artículo 17	- Artistas y deportistas
Artículo 18	- Pensiones
Artículo 19	- Función pública
Artículo 20	- Estudiantes
Artículo 21	- Otras rentas
Artículo 22	- Patrimonio
Artículo 23A	- Método de exención
Artículo 23B	- Método de imputación o de crédito fiscal
Artículo 24	- No discriminación
Artículo 25	- Procedimiento amistoso
Artículo 26	- Intercambio de información
Artículo 27	- Asistencia en la recaudación de impuestos
Artículo 28	- Miembros de misiones diplomáticas y de oficinas consulares
Artículo 29	- Derecho a los beneficios del Convenio
Artículo 30	- Extensión territorial
Artículo 31	- Entrada a vigor
Artículo 32	- Denuncia

Nota: Tomado de Modelo de convenio tributario, versión abreviada 2017. (OCDE, 2017)

El presente estudio tratará los enfoques de “*establecimiento permanente*” y “*beneficios empresariales*”, detallados en los artículos 5 y 7 del modelo. En primer lugar, se desarrollará una retrospectiva de las modificaciones que se ha suscitado con el término EP hasta su actual definición establecida para convenios fiscales.

1.8.1.1. Establecimiento permanente

“En la segunda mitad del S. XIX, la figura del EP emergió como un concepto fiscal ante la urgente necesidad de prevenir la doble imposición entre los municipios de Prusia”. (López, 2019). Este término fue modificado por la Sociedad de Naciones al refutar que el reconocimiento de rentas no solo se dependía del estado de residencia, así que “El Comité de Expertos, en 1927 publicó un nuevo informe y estableció que los beneficios empresariales debían ser gravados en el Estado de la fuente sólo si la entidad tenía un EP en ese Estado”. (López, 2019)

Posteriormente, la OCDE en 1963, redactó un Proyecto de Modelo de Convenio en el cual, en su Art.5 detalla el concepto de EP más técnicamente, el

cual fue modificado mediante varios apartados extendiendo el enfoque. Debido al constante cambio de modelos de negocio transfronterizos, así como la actual digitalización de industrias, se estableció el Plan de Acción BEPS, el cual trajo consigo modificaciones con el fin de adaptar este concepto a la economía internacional. El Modelo de convenio de 2017 redacta tres derivados de este concepto, en primer lugar, establece “EP”:

- **Como lugar fijo de negocios**, “esta condición se satisface cuando existe un lugar de negocio fijo a través del cual se realizan actividades empresariales de manera regular en el tiempo”. (López, 2019). Este término comprende sedes, sucursales, oficinas, fábricas, talleres, minas, pozos de petróleo o de gas, canteras u otro lugar de extracción de recursos naturales. Cabe recalcar que la OCDE ha refutado el hecho de considerar “fijo” como un término literal, sino que más bien se enfoca en la continuidad de sus actividades empresariales en forma geográficamente coherente.
- **De construcción**, este término es una variedad al lugar fijo de negocios donde la condición de fijeza no es exigible y la condición de permanencia queda definida exclusivamente por un elemento temporal (el criterio de los doce meses) este supone umbral mínimo de referencia para considerar que la empresa no residente tiene una presencia significativa a través de la realización de sus actividades.
- **Agente dependiente**, es el cual actúa como nexo personal, más que física o territorial, de la relación jurídica tributaria entre la entidad no residente y el territorio que es fuente de la renta; mediante el cual ejerce habitualmente poderes que faculten para concluir contratos en nombre de la empresa. (López, 2019, p. 71)

Según (OCDE, 2016) dentro del modelo, en el apartado 4 se detallan las actividades que no incluye el concepto de establecimiento permanente, al considerarse como auxiliares o preparatorias.

1.8.1.2. Beneficios empresariales

Se establece que los beneficios que genere una empresa de un Estado contratante serán impuestos a gravamen en el mismo, solo si esta no realiza sus

actividades económicas en otro Estado por un establecimiento permanente, sino dado el caso esos beneficios se someterán a imposición en el otro Estado, pero solo en la medida que sean atribuibles a ese “EP”. Dada la situación en que exista doble imposición, es decir que un Estado contratante grave beneficios que ya han sido gravados en el otro Estado. Por lo que, para eludir esto propone que ambos estados intercambien información para determinar el pertinente ajuste en el valor del impuesto aplicado.

1.8.1.3. Economía Digital

Como consecuencia del desarrollo de las Tecnologías de la información y Comunicación (TIC) que se ha experimentado desde los años noventa, el término de “economía digital” es utilizado para referirse a la afectación percibida por los negocios derivados del internet, como: *e-commerce*, *big data*, *inteligencia artificial*, *redes sociales*, entre otros. La expansión de este modelo de negocio es impulsada por la capacidad de información que se puede asimilar mediante datos digitales obtenidos por plataformas de negocios de productos o servicios.

Según las Naciones Unidas, el “proceso de digitalización se define como la transición que llevan a cabo las empresas por medio del uso de las tecnologías, productos y servicios digitales. Los aspectos económicos digitales pueden desglosarse en tres componentes: aspectos básicos (computadoras, internet y redes de telecomunicaciones), sector digital y de TI (tecnologías digitales básicas, aplicaciones móviles y servicios de pagos) y sectores en fase de digitalización (comercio electrónico)”. (Unidas, 2019)

1.8.1.4. La economía digital en Ecuador

El gobierno de Ecuador no se encuentra ajeno a los efectos que contrae la economía digital, por lo que el Ministerio de Telecomunicaciones y de la Sociedad de la Información (MINTEL) a partir del año 2014 implemento el Plan Estratégico de Investigación, Desarrollo e Innovación para las TIC, cuyo objetivo es determinar el direccionamiento estratégico para el desarrollo de las TIC en el país.

1.8.1.5. Modelos de la economía digital

El comercio electrónico también conocido como *e-commerce*, se centra en transacciones de bienes y servicios que pueden tratarse de compra y venta

intangibles sin necesidad de presencia física, realizadas entre un comprador y vendedor mediante plataformas electrónicas o el internet. Este modelo de negocio puede tratarse de dos tipos de economía digital directa e indirecta y puede clasificarse según el destinatario, las más comunes son:

- **B2B (Business to Business):** Este tipo de operación de comercio electrónico es realizada entre dos empresas, en donde no interviene un consumidor final. Por ejemplo, el abastecimiento de tiendas mediante compras realizadas por internet.
- **B2C (Business to Consumer):** La operación de este tipo de negocios es realizada entre un consumidor y una empresa. Un ejemplo de esto sería las compras que una persona natural realiza a través de internet.
- **C2C (Consumer to Consumer):** Es una de las operaciones más innovadoras donde las plataformas web son el canal de contacto entre dos personas naturales, por ejemplo, los sitios web como mercado libre, e-bay etc.

Tabla 5: Clasificación de servicios digitales

SERVICIOS DIGITALES	
Servicios Audiovisual	Netflix
	Disney+
	Spotify
Servicio Personal	Uber
	Cabify
	Indrive
Servicio de Publicidad	Instagram
	Facebook
	Twitter

Elaborado por: Ponce Johanna y Quizpe Evelyn

Estas plataformas extranjeras son las más utilizadas en Ecuador, ofrecen servicios de entretenimiento, transporte y ventas a minoristas, actualmente no se encuentran registradas en el país, dando como resultado la imposibilidad de gravar impuestos de manera directa, motivo por el cual se genera un desafío tributario dificultando la aplicación de gravámenes.

Cabe definir como estudio de cálculo de tributación a **base imponible** como la está constituida por la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios gravados con el impuesto, menos las devoluciones, descuentos, costos, gastos y deducciones, imputables a tales ingresos.

1.8.2. Marco legal

1.8.2.1. Ley de Régimen Tributario Interno (2019)

- En el párrafo final del artículo 8 “*Ingresos de fuente ecuatoriana*”, hace referencia el término establecimiento permanente como “todo lugar o centro fijo ubicado dentro del territorio nacional, en el que una sociedad extranjera efectúe todas sus actividades o parte de ellas”. (p. 6)
- En el artículo 39 “*Ingresos de no residentes*” establece que los ingresos gravados de no residentes que no sean atribuibles a un EP, siempre que no tengan una tarifa de retención específico que sean enviados, pagados o acreditados en cuenta, de forma directa, mediante compensaciones, o a través de entidades financieras u otros intermediarios, pagarán la tarifa general prevista para sociedades. (p. 49)
- En el artículo 48 “*Retenciones en la fuente sobre pagos al exterior*” se menciona que el SRI establecerá mediante resolución montos máximos y otros requisitos formales para que apliquen automáticamente los beneficios previstos en los Convenios para eludir la doble imposición. En el caso superar los límites o incumplir los requisitos, la aplicación del beneficio se realizará mediante los mecanismos de devolución de impuestos. (p. 56)
- En el artículo 61 “*Hecho generador*”, en el numeral 7 se determina que, en la importación de servicios digitales, el hecho generador se comprobará en el momento del pago por parte del residente o un EP de un no residente en el país, a favor del sujeto no residente prestador de los servicios digitales. (p. 65)

- Como “*Disposición General*” en esta ley, se establece que el SRI publicará, en su sitio web, el catastro de prestadores de servicios digitales. (p. 119)

1.8.2.2. Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno (2020)

- En su artículo 9” Establecimientos *permanentes de empresas extranjeras*”, establece las condiciones a considerar como establecimiento de una empresa extranjera en el país, que será cuando:
 - ✓ mantenga centros fijos de actividad económica, que puede ser una sucursal, agencia u oficina que actúe por cuenta de la empresa extranjera; fábricas, talleres, minas; cualquier obra material inmueble, construcción o montaje (más de 6 meses); almacenes de depósitos de mercaderías destinadas al comercio interno y no únicamente a demostración o exhibición, entre otros. (p. 9)
 - ✓ Tenga una oficina para la práctica de consultoría técnica, financiera u otra naturaleza para desarrollar proyectos relacionados con contratos o convenios realizados dentro o fuera del país; y, la prestación de servicios utilizables por personas que trabajan en espectáculos públicos. (p. 9)
- En el artículo 10 “*Otros ingresos gravados*” establece que se considerarán ingresos de fuente ecuatoriana, los que procedan de bienes ubicados en el territorio nacional o de actividades desarrolladas en el mismo, cualquiera sea el domicilio, residencia o nacionalidad del contribuyente. (p. 10)
- En el artículo 131 “*Ingresos de no residentes*” determina que quienes envíen, paguen o acrediten a favor de personas no residentes ingresos gravados no atribuibles a EP deberán retener y pagar el porcentaje de impuesto establecido en la ley, según corresponda. (p. 118)

- En el artículo 140.1 “*Servicios digitales*” se establece que son aquellos prestados y/o contratados a través de internet, o de cualquier aplicación de los protocolos, plataformas o tecnología utilizada por internet, u otra red a través de la que se presten servicios automatizados que requieran una intervención humana mínima, independientemente del dispositivo utilizado para su descarga, visualización o utilización. (p. 122). Además, se detallan los tipos de servicios digitales a considerarse para el gravamen.
- En el artículo 146.1 “*Pago por la importación de servicios digitales*” determina que, los residentes en el país y los EP de no residentes, para efectos de sustentar costos y gastos para el cálculo del impuesto a la renta, así como el crédito tributario del IVA, deberán emitir una liquidación de compra de bienes y prestación de servicios, donde se indicará el valor del servicio digital y el IVA correspondiente. (p. 126).

1.8.2.3. Plan De Control y Lucha Contra El Fraude Fiscal

El presente documento incluye los aspectos relevantes que son de prioridad del SRI, entidad legalmente responsable de efectuar la determinación, recaudación y control de los tributos internos del Estado y de aquellos cuya administración no esté expresamente asignada por ley a otra autoridad. En este expone sus estrategias de control, con el fin de promover el cumplimiento voluntario y combatir el fraude fiscal. (SRI, 2018)

CAPÍTULO 2

2. METODOLOGÍA

2.1. Nivel de investigación

El nivel de investigación a emplearse en el proyecto denominado “Análisis de los beneficios empresariales y establecimiento permanente enfocado en el Plan BEPS del modelo OCDE” será el descriptivo, explicativo no experimental, cuyo fin es examinar toda la información pertinente sobre el actual tratamiento de los beneficios empresariales que generan las empresas a través de un establecimiento permanente, pautando por el hecho del nuevo enfoque de esta definición que trata de incluir la “economía digital” en la reforma tributaria de fiscalización internacional. Además, una descripción de la normativa tributaria que nos permitirá identificar vacíos legales que puedan aprovecharse para evasión fiscal, de esta manera implementar mejoras en la tributación del país evaluando sus efectos en la recaudación de impuestos directos.

2.2. Análisis Documental

En el análisis documental se aplicó el estudio de las reformas tributarias existentes en diferentes jurisdicciones, así como las cláusulas globales y las distintas propuestas multilaterales y unilaterales que se han planteado para someter a gravamen a las multinacionales no residentes que generan considerables beneficios en una jurisdicción.

El enfoque fundamental son las acciones del Plan BEPS; de las cuales se analizaron las más relacionadas al tema de estudio, estas son:

- *Acción 1: Abordar los retos de la economía digital para la imposición.*
- *Acción 7: Impedir la elusión artificiosa del estatuto de EP.*

2.3. Análisis de las acciones del Plan BEPS

2.3.1. Acción 1- Abordar los retos de la economía digital para la imposición

Esta acción pretende abordar aquellas estructuras concebidas para transferir artificialmente los beneficios a lugares con tratamiento fiscal más favorable o que no son sometidas a gravamen. También menciona que debería restablecer el régimen fiscal en el estado de la fuente evitando el uso abusivo de convenios fiscales como lo indica la Acción 6 y previniendo la exclusión fraudulenta de EP propuesta en la Acción 7. (Acción 1, OCDE 2014)

La tributación de las rentas obtenidas en el extranjero presenta dos situaciones: la tributación de empresas residentes y de no residentes. En donde la tributación acogida bajo el sistema de residencia grava únicamente las rentas a sus residentes procedentes de fuentes situadas en su territorio, dando como resultado la tributación única de sus ingresos locales, mientras que para no residentes se establece el concepto de EP para grabar los ingresos obtenidos en el estado de la fuente.

2.3.1.1. Beneficios de los CDI: atribución de potestad impositiva virtual

De acuerdo con la normativa para evitar la doble imposición, los beneficios obtenidos por una empresa deben ser sometidos a gravamen en el estado de residencia, a menos que en el otro estado la empresa situó un EP y grave todos los beneficios atribuidos en el estado de la fuente. Existen dos alternativas propuestas para la determinación de EP en el país de la fuente (OCDE/G20, Como abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital, 2014), incluyendo:

- Rentas inmobiliarias, el estado de la fuente se encuentra ubicada en dicha propiedad inmobiliaria.
- Beneficios empresariales como dividendos, intereses, cánones o retribuciones por prestación de servicios, de acuerdo con el convenio establecido en el estado de la fuente.

2.3.1.2. Modelos de negocio multilaterales

La evolución de la economía digital ha facilitado que el mercado interactúe con múltiples grupos de personas a través de un intermediario o plataforma, presentando dos características fundamentales:

- Flexibilidad en cuanto a la infraestructura y diseño, ya que permite mejorar la capacidad de recopilación, análisis y manipuleo de datos de usuarios en el mercado.
- Alcance de interconexión de los diferentes frentes de un mismo modelo de negocio, es decir, las empresas de bienes o servicios puede relacionarse con el cliente a pesar de que su ubicación está en otro lugar.

También indica que existen desafíos fiscales frente al modo que operan las empresas no residentes en el estado de la fuente, uno de los desafíos de imposición directa es la existencia de nexo (o criterio de sujeción) dado que no requiere presencia física para desarrollar actividad comercial generando dudas para determinar una jurisdicción bajo efectos fiscales. Seguido de esto está el tratamiento fiscal de los datos, en donde se plantean interrogantes de como atribuir valor al comercio de productos y servicios digitales. Por último, la calificación de las rentas crea incertidumbre sobre la fiscalidad idónea de los pagos efectuados bajo esta perspectiva.

2.3.2. Acción 7 - Impedir la elusión artificiosa del estatuto de EP

En ocasiones ha resultado insuficiente a la hora de aplicar el derecho que el Estado de la fuente tiene sobre parte de los beneficios obtenidos por una empresa de otro Estado que opera en su territorio. Esta amplitud conceptual en la noción de EP ha provocado que sociedades no residentes, que desempeñan actividades significativas en el Estado de la fuente, puedan excluir de forma artificial la existencia de un EP en dicho estado. (FIC, 2017)

Por lo que, en esta acción se detalla la intención de modificar este término de “establecimiento permanente”, de tal forma que se contrarreste las estrategias que se emplean por parte de las multinacionales para eludir de gravamen sus

ingresos, así como introducir la modalidad de digitalización de los modelos de negocio estableciendo perspectivas para mejorar la equidad tributaria. Dentro de las estrategias presentes del tradicional concepto de EP que se detalla en esta acción se encuentran:

2.3.2.1. Elusión artificial del estatus de EP mediante acuerdos de comisionista

Cabe mencionar que un acuerdo de comisionista se define como “*un instrumento a través del cual una persona vende productos en un Estado en su propio nombre, aunque por cuenta de una empresa extranjera que es la verdadera propietaria de dichos productos*” (OCDE, 2016, p. 15). Esto ocasiona que las empresas del exterior mediante el servicio de comisionistas evadan la tributación, al no considerarse esta persona adjudicada como dueña de dichos bienes no se les atribuiría tales ingresos generados a efectos fiscales, de forma que no pueden someterse a imposición en la jurisdicción, y solamente tributarían por la contraprestación de sus servicios.

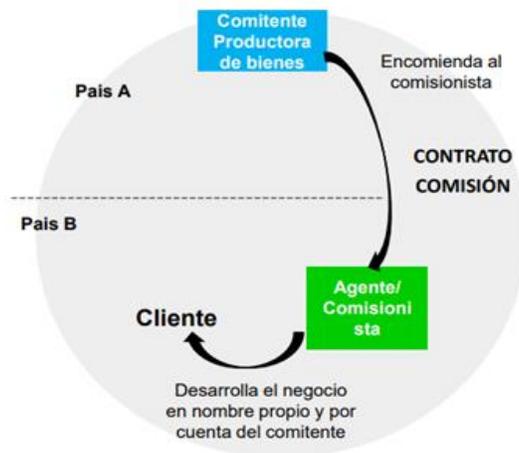


Ilustración 1. Establecimiento permanente agencia [(Deloitte, 2015, pág. 65)]

2.3.2.2. Elusión artificial del estatus de EP bajo las excepciones estipuladas en el apartado 4 del artículo 5 del Modelo

Una actividad preparatoria antecede a otra actividad, y será a menudo ejecutada durante un período corto de tiempo, la duración de este período dependerá de la naturaleza de la actividad principal de la empresa. Si la actividad

así desarrollada en dicho lugar fijo de negocios posee un carácter preparatorio o auxiliar tendrá que determinarse a la vista de distintos factores que incluyen el conjunto de la actividad económica de la empresa. (OCDE, 2016, p. 28). Esto hace énfasis al hecho que estas actividades aplicables a excepción resulten ser una parte significativa para las operaciones de la empresa, en tales casos constituirían un EP, dado que, son esenciales en la marcha del negocio.

Supuesto:

ABC es una sociedad residente en el Estado “Jersey”, la cual es un gran comprador de un producto que se produce en el Estado “California”, en donde ABC vende desde el Estado “Jersey” a distribuidores situados en varios países. ABC mantiene una oficina de compra en el Estado “California”, dentro de la cual los empleados de esa oficina son compradores experimentados que determinan el tipo y calidad de los productos conforme estándares internacionales, así como también celebran diferentes tipos de contratos (contado o a plazo) para la adquisición de los productos por ABC.

Tratamiento del EP según acción 7:

En este ejemplo, aunque la única actividad realizada a través de la oficina es la compra de productos para ABC, que es una actividad comprendida en el subapartado d), del apartado 4 del artículo 5 de MOCDE no se aplica y, por tanto, la oficina constituye un establecimiento permanente porque la función de compra constituye una parte esencial y significativa del conjunto de la actividad empresarial de la empresa. (OCDE, 2016, p. 31)

En la normativa ecuatoriana no se hace énfasis a actividades auxiliares, sino más bien en el art. 9, numeral 1 e inciso si considera como establecimiento permanente a *“almacenes de depósitos de mercaderías destinadas al comercio interno y no únicamente a demostración o exhibición”*. Por lo que, se evidencia un vacío legal al no establecer un numeral que haga referencia a lo que respecta “actividades preparatorias” para esta jurisdicción, ofreciendo mayor detalle del tratamiento en el caso que se presenten.

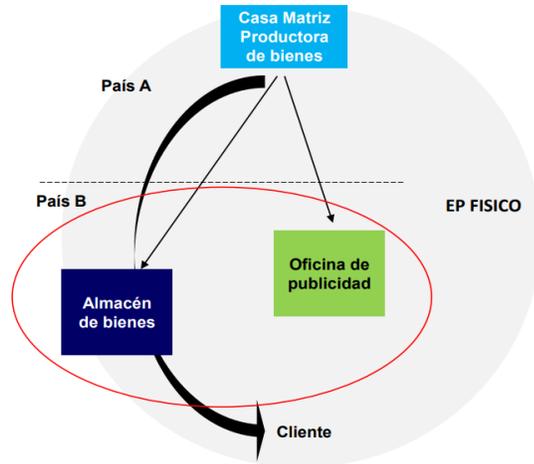


Ilustración 2. Establecimiento permanente físico [(Deloitte, 2015, pág. 61)]

Estas situaciones repercuten en que algunas sociedades basándose en estas excepciones que establece el artículo, las empleen con el fin de excluir la existencia de un establecimiento permanente. Además, esto ha dado lugar a la fragmentación de actividades, es decir, una compañía diseña estrategias para que se entienda que no hay EP, ya que fracciona los contratos de la obra con terceros o entre compañías vinculadas, con el propósito de no superar los 12 meses en la realización de la obra. (Montoya, 2017).

Por esta razón se introdujo la noción de la regla anti-fragmentación para evitar que estas empresas fragmenten la operación de un negocio cohesionado en distintas actividades para suponer que estas representan un carácter preparatorio o auxiliar.

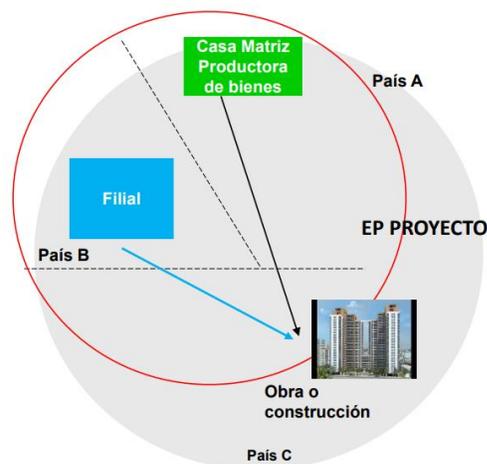


Ilustración 3. Establecimiento permanente proyectos [(Deloitte, 2015, pág. 67)]

Conforme las distintas estrategias mencionadas, el plan BEPS pretende que la administración tributaria se percate y garantice un mayor control. Pero actualmente, uno de los principales retos que se ha planteado la fiscalidad internacional ante la economía digital es la capacidad de mantener relaciones comerciales de las que actores no residentes obtienen ganancias, sin la necesidad de mantener una presencia o infraestructura física en la jurisdicción en donde se encuentra el mercado o el consumidor. (Parra, Restrepo, & Suárez, 2019, p. 37)

A partir del análisis de estas dos acciones relacionadas con los conceptos objeto del presente estudio, se procede a analizar las distintas propuestas para aplicar gravamen a las plataformas digitales, mediante la premisa de someter a obligación tributaria a los propietarios de bienes o servicios digitales cuando el consumidor sea un residente fiscal nacional, con un enfoque al impuesto directo (impuesto a la renta) para una mayor recaudación de impuestos por parte de la administración tributaria del país.

La globalización y la digitalización han desafiado características fundamentales del sistema internacional del impuesto sobre la renta, como estas nociones tradicionales de establecimiento permanente y el principio de plena competencia. (OECD, 2020). Lo que se espera para el tratamiento de las economías digitales es una definición que garantice la neutralidad fiscal, para facilitar un comercio justo y evitar que se apliquen impuestos discriminatorios. Muchos países han anunciado la implementación de medidas unilaterales. Por lo que, dada la evolución de los modelos de negocio, también la OCDE en conjunto con los países ha venido trabajando en un enfoque unificado de dos pilares fundamentales del Marco Inclusivo.

2.4. Propuesta multilateral de la OCDE

En este informe se determinan dos pilares esenciales, dentro del cual el enfoque de estudio es el Pilar 1 del Marco Inclusivo que establece nuevas reglas de nexos y forma de asignar los beneficios empresariales para que la asignación de los derechos impositivos con respecto a estos ya no se determine exclusivamente por la presencia física, sino más bien por el lugar de mercado, es decir donde se encuentren los usuarios. Para esto se propone crear un nuevo derecho impositivo,

denominado “*Monto A*”, el cual se aplica sobre una parte del beneficio residual calculado a nivel de grupo de las multinacionales. Las jurisdicciones de mercado que estén dentro del alcance se les retribuirá una parte de los ingresos en la medida que exceden el porcentaje establecido de rentabilidad mediante una fórmula, la cual se basará en las cuentas financieras consolidadas de la multinacional.

El alcance de esta norma se determina mediante la prueba de actividad y de umbrales, en la cual la primera se basa en el hecho de si la empresa multinacional cumple con la definición de ser ADS (empresas de servicios digitales automatizados), esto se estipula bajo una lista positiva de actividades establecida, que según (OECD, 2020) incluye:

- Servicios de publicidad en línea
- Venta u otra enajenación de datos
- Motores de búsqueda online
- Plataformas de redes sociales
- Plataformas de intermediación online
- Servicios de contenido digital
- Juego en línea
- Servicios de enseñanza en línea estandarizados
- Servicios de computación en la nube

Los que se encuentran en la lista negativa se excluirán como ADS.

En otros casos, se puede encontrar en el alcance de CFB (empresas orientadas al consumidor), la cual “se define como aquellas empresas que generan ingresos por la venta de bienes y servicios de un tipo que comúnmente se vende a los consumidores, incluidos los que venden indirectamente a través de intermediarios y mediante franquicias y licencias” (OECD, 2020).

El otro elemento para determinar si la multinacional puede estar sujeta al monto A es la prueba de umbral, que prácticamente consiste en establecer un límite que garantice que el Monto A se concentre en las empresas multinacionales más grandes que generan beneficios residuales disponibles para reasignación, además

que el cumplimiento y la obligación administrativa sean conformes a los beneficios fiscales esperados. Se determinan dos umbrales diseñados para lograrlo:

- una prueba de ingresos globales, el cual es 750 millones de euros.
- una prueba de ingresos extranjeros mínimos dentro del alcance.

El informe del pilar uno menciona tres reglas de nexos propuestas, la primera es la regla de participación de los usuarios que se enfoca en designar los beneficios en las jurisdicciones donde se encuentran los usuarios con una contribución activa. La segunda es la regla de los intangibles de marketing que determina que se designarán los beneficios en las jurisdicciones donde se encuentra el mercado que estos activos generen valor, y la tercera es la regla de la presencia económica significativa.

2.4.1. Proceso de aplicación importe A

Para conocimiento de cómo se aplicaría el Marco inclusivo sobre BEPS (OCDE/G20, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, 2020) en la práctica, a continuación, se incluye una descripción del proceso:

Paso 1.- Aplicar la prueba de ingresos globales a las cuentas consolidadas del grupo multinacional, se aplicará la prueba solo a aquellas empresas que generen ingresos superiores a 750 millones de dólares.

Paso 2.- Aplicar prueba de ingresos mínimos de fuentes extranjeras, es decir, separar los ingresos entre ADS, CFB y fuera del alcance aplicando las reglas de obtención de ingresos.

Paso 3.- Determinar la ganancia residual (PBT) de la multinacional basada en cuentas financieras consolidadas, para ello se debe identificar cuentas financieras que produzcan resultados equivalentes o comparables a las cuentas financieras consolidadas, la elaboración de una cifra PBT incluye ajustes como: gasto por impuesto a las ganancias, ingresos diferenciados y ganancias o pérdidas que surgen con las acciones, y por último aquellos gastos que normalmente no son deducibles o limitados por política pública.

Paso 4.- Determinar si el grupo de empresas multinacionales segmenta sus ingresos en la medida PBT, de manera en que las transnacionales apliquen el Monto A sobre la base de sus segmentos operativos revelados, luego de ello se deberán distribuir los costos utilizando los ingresos como clave de asignación a cada país de donde obtiene beneficios.

Paso5.- Contabilización de pérdidas, cuando en el período actual el segmento o grupo tiene pérdida, esta se calcula y se anula para compensar las ganancias futuras. Al existir una ganancia en el período, las pérdidas por arrastre disponibles se compensan automáticamente con estas ganancias con el fin de determinar el monto A.

Paso 6.- Prueba de Nexus en cada jurisdicción, se aplican las reglas de nexos si el grupo de empresas multinacionales tiene una participación activa y sostenida significativa en una jurisdicción de mercado particular. Para determinar si la multinacional tiene nexos debe cumplir cualquiera de las siguientes pruebas.

1.- Presencia física existente del grupo

2.- Ingresos de CFB en el mercado

Paso 7.- Fórmula de cálculo y asignación del monto A, el cálculo y asignación del Monto A se asignará mediante una fórmula aplicada a la base imponible de un grupo que se determina mediante dos enfoques, uno basado en las ganancias o basado en el margen de ganancias y está compuesto por tres componentes, que son:

- **Un umbral de rentabilidad** para aislar la ganancia residual potencialmente sujeta a reasignación y limitar cualquier interacción entre la Cantidad A y la remuneración de las actividades rutinarias bajo las reglas convencionales de precios de transferencia.
- **Un porcentaje de reasignación** para identificar una parte apropiada de la ganancia residual que se puede asignar a las jurisdicciones del mercado bajo el Monto A.
- **Una clave de asignación** para distribuir la base imponible asignable entre las jurisdicciones de mercado elegibles.

$$\text{Fórmula} = F / T \times y \times [M - (N \times P)]$$

M= Base imponible del monto A

N= Ingresos del grupo

P= Porcentaje de PBT

F= Ingresos locales

T= Ingresos totales

y= Porcentaje de la ganancia residual atribuible al Monto A

Según la OCDE, la implementación del enfoque unificado incrementaría los ingresos por impuestos corporativos globales entre 50 y 80 mil millones de dólares. Asimismo, de implementarse un acuerdo multilateral tendría un efecto negativo de menos 1 % del PIB mundial a largo plazo, pero la certidumbre fiscal podría generar mayor inversión.

2.5. Propuestas unilaterales implementadas

2.5.1. Propuesta 1: Revisión del artículo sobre ingresos de fuente de la normativa tributaria nacional y sobre establecimientos permanente

Tanto la ley como el reglamento del régimen tributario establecen definiciones y detalla situaciones o condiciones para lo que considera renta de fuente ecuatoriana y lo que se entiende por establecimiento permanente de un no residente en el país. Todo lo establecido en estas normas tiene como fin diferenciar aquellos ingresos que son o no consideradas rentas nacionales, sin embargo, la descripción de las rentas de fuente nacional de este artículo está estrechamente relacionada al concepto físico del territorio nacional, por lo que en la perspectiva actual es insuficiente para dar frente al desarrollo de la economía digital.

De esta forma, se considera pertinente realizar una revisión del artículo 8 de la LRTI, y adicionar un numeral referente a los ingresos generados por no residentes mediante la venta de bienes o prestación de servicios digitales “cuando el bien o el servicio vendido a través de medios digitales se utilice económicamente o se consuma en el país” (Parra, Restrepo, & Suárez, 2019, p. 38).

Así como también empezar por ampliar el concepto de establecimiento permanente incluyendo en el artículo 9 del reglamento (RLRTI) un literal c) en el numeral 1 que detalle como que se considera un EP cuando “*preste servicios o venda bienes cuyo uso o consumo se realice en el Ecuador, a través de medios*

digitales, entendiéndose medios digitales aquellos que utilicen como canales para realizar la transacción cualquier plataforma, red o aplicación a través de internet” (Jara, 2020).

De esta forma, mediante la propuesta mencionada se podrá retener un 25% a la renta de la multinacional, mediante los intermediarios financieros donde se efectúe el pago. La base imponible, sobre la cual se aplicará el impuesto, será el valor que paga el usuario sin deducciones, es decir, el costo del servicio digital que se esté prestando. Estas modificaciones e inclusiones en la normativa legal han sido implementadas por países tales como Perú y Uruguay.

2.5.2. Propuesta 2: Determinación de impuesto temporal a servicios digitales

En base a (KPMG, 2020) menciona el establecimiento de un impuesto temporal aplicable a los servicios digitales (ISD) a un tipo del 3% sobre los ingresos brutos obtenidos en la UE, cabe recalcar que esta tasa varía hasta el 5% dependiendo de la forma de implementación de la jurisdicción. Además, esto solo incluye modelos de negocio B2B y se detalla que abarca las siguientes actividades:

- a) Publicidad online
- b) La puesta a disposición de los usuarios de una web (interfaz digital de múltiples lados) que permita a usuarios encontrar a otros usuarios e interactuar con ellos, y que también pueda facilitar la provisión de bienes o servicios directamente entre usuarios;
- c) La transmisión de los datos recopilados sobre los usuarios y generados a partir de las actividades digitales de los usuarios.

“Solo las entidades con ingresos superiores a 750 millones de euros (aproximadamente 920 millones de dólares) e ingresos locales entre los 3 y 50 millones de euros estarían sujetas a esta tasa Google, independientemente de que estén establecidas en un Estado miembro o en una jurisdicción tercera” (PFL, 2018). Cabe recalcar que el umbral de ingresos locales dependerá de cada jurisdicción

conforme su economía. El primer umbral viene establecido según declaración relativa al Informe país por país de la Directiva (Unión Europea) 2016/881).

Además, según la Directiva propuesta establece normas con respecto al lugar de gravamen, que se basan en la ubicación de los usuarios del servicio sujeto para poder aplicar este impuesto. Para determinar la localización de los usuarios dependerá del modelo de negocio, si es un servicio de publicidad en línea se analizará el acceso de estos mediante un dispositivo que se encuentre en el territorio; si se trata de un servicio de intermediación se lo hará cuando el usuario acceda a la plataforma o emplee un dispositivo para ingresar a la cuenta y si estos se encuentran en territorio nacional.

Para el cálculo de los ingresos que pertenecen a la jurisdicción dependerá del tipo de servicio digital, la proporción que se multiplicará sobre los ingresos totales. En el caso de publicidad en línea se determinará por la cantidad de veces que aparezca la publicidad en el dispositivo localizado en territorio nacional sobre el total de veces que esa publicidad aparezca en cualquier dispositivo. Para los servicios de intermediación online se determinará por la cantidad de usuarios ubicados en el territorio sobre el total de usuarios que tenga el servicio alrededor del mundo. Y para los de transmisión de datos online se determinará por la cantidad de usuarios que generan estos datos sobre el total de usuarios. “La base imponible se determinará por el método de estimación directa, sin más excepciones que las establecidas en las normas reguladoras del método de estimación indirecta de las bases imponibles” (CONGRESO DE LOS DIPUTADOS, 2020).

La recaudación que se prevé con el ISD es de 6.000 millones de euros anuales en toda la UE, esta medida unilateral es la que más se ha implementado por algunos países de la OCDE como fines de recaudar mayores impuestos. Esta medida ha sido implementada por los países: Austria, República Checa, Francia, Grecia, Hungría, Italia, Rumanía, India, Eslovaquia, UK, Bélgica y España.

2.5.3. Enfoque de la UE: La inclusión de la definición de “presencia digital significativa”

La propuesta de la Comisión Europea trata sobre la “posible sujeción a gravamen de las rentas en el impuesto sobre sociedades en base a la *“presencia*

digital significativa” (Parada, 2019), para la cual definió los tres criterios fundamentales a tomarse en cuenta para determinar si una empresa o plataforma digital que lleva a cabo su actividad a través de medios electrónicos cumple con este concepto en los Estados. Estos se refieren a:

- 1) Monto de los ingresos generados por las empresas o medios digitales en un Estado durante un período impositivo.
- 2) número de usuarios de las plataformas digitales en el Estado.
- 3) número de contratos celebrados con usuarios(empresas) de Estados miembros durante una vigencia fiscal.

Cabe destacar los tres criterios mencionados tienen por objeto “determinar la “huella digital” de un negocio en una jurisdicción. Deben reflejar la dependencia de las empresas digitales de una gran base de usuarios, la participación del usuario y las contribuciones del usuario, así como el valor creado por los usuarios para esas empresas. (Parra, Restrepo, & Suárez, 2019, p. 42)

Con respecto al criterio de “ingresos generados”, la Unión Europea manifiesta que, en razón del principio de proporcionalidad, el umbral debe fijarse tomando en consideración el costo que implicaría el cumplimiento de las obligaciones fiscales en la operación de un establecimiento permanente, de manera que dicho umbral sirva para excluir los casos en los que los ingresos o beneficios obtenidos por una empresa o plataforma digital en una jurisdicción determinada sean inferiores a los costos asociados en la conducción de sus operaciones. (Parra, Restrepo, & Suárez, 2019, p. 43). Para la determinación de la cantidad de usuarios, se debe considerar el monto de los beneficios generados sobre el ingreso medio por usuario. La UE menciona que se considerará que hay establecimiento permanente como derivación de presencia digital significativa si se cumplen uno o más de los siguientes criterios:

- Los ingresos totales locales son superiores a 7 millones de euros (aproximadamente \$9.000.000 en moneda extranjera).
- El número de usuarios en este Estado es superior a 100.000.
- El número de contratos concluidos en este Estado es superior a 3.000.

Cabe recalcar que al cumplir uno de los tres criterios antes mencionados se puede considerar que la multinacional mantiene presencia económica significativa en la jurisdicción, por lo que se trataría bajo el concepto de establecimiento permanente digital.

Se debe aplicar el método de “profit split” para determinar los beneficios atribuibles al establecimiento permanente, a menos que el contribuyente pueda demostrar que existe un método alternativo más apropiado teniendo en cuenta el análisis funcional. Este método supone la agregación de todos los beneficios obtenidos a partir de operaciones controladas para que luego, en función de una serie de “criterios de atribución”, se distribuyan entre las diferentes empresas vinculadas. (Pazos, 2019)

2.5.4. Incentivos adoptados para inscripción voluntaria de las empresas no residentes en la administración tributaria

- Los pagos de los impuestos se los recaudarán de forma trimestral.
- La posibilidad de realizar los pagos en dólares estadounidenses bajo ciertas condiciones, tales como que el total de las operaciones se hayan documentado en esa moneda extranjera y que la empresa no lleve a cabo otras actividades en el estado contratante, en caso de que si lo haga estas estén sujetas a retención.
- Flexibilidad en lo que respecta a la documentación pertinente y no existe obligación de designar un representante en la jurisdicción.
- En caso de que estas empresas digitales se constituyan de manera formal como personas jurídicas o mediante una sucursal o establecimiento permanente, se ofrecerán beneficios en materia del impuesto a la renta, tales como:
 - En el primer año serán declarantes con tarifa de 0% del IR.
 - En el segundo año con una tarifa del 50% del IR.
 - Para el tercer año con una tarifa del 75% del IR
 - Y el cuarto año y siguientes, declararán a una tarifa del 100%.

CAPÍTULO 3

3. RESULTADOS Y ANÁLISIS

3.1. Antecedentes:

Debido a la creciente modalidad económica por el uso de plataformas digitales que ofrecen contenido de audiovideo vía streaming, han surgido estimaciones contables relacionadas a como deberían tributar por los beneficios obtenidos en el estado de la fuente estos servicios digitales en materia fiscal de renta.

Según (DATTA, 2020), de acuerdo con estadísticas del informe “Estado Digital Ecuador 2020” presentado en enero, el país cuenta con un 80% de usuarios con acceso a internet, el 33% está concentrado en Quito y Guayaquil y el 63% del total son mayores de 24 años, quienes registran el 92% de ingreso e interacción en redes sociales.

Tabla 6: Cifras del mercado de Streaming (GLOBAL)

<i>Plataformas con más usuarios (millones)</i>					
192,9	150	60,5	35,5	26,6	16,2
					

Elaborado por: Ponce Johanna y Evelyn Quizpe, mediante datos obtenidos por (Montes, 2020)

En Ecuador, Netflix es una multinacional que está entre las 20 aplicaciones web más visitadas según estadísticas y se encuentra en la posición número 6 de las aplicaciones móviles con mayor cantidad de descargas en el ranking de App Annie. Por lo que, se ha determinado el servicio Netflix como objeto de estudio para comparar las diferentes propuestas.

3.2. Efectos de aplicación fiscal multilateral

Mediante los pilares fundamentales propuestos por la OCDE para abarcar aquellos mercados de imposición nula o baja, plantea la implementación de la fórmula de monto A gravable en cada jurisdicción de mercado.

Paso 1.- Aplicar la prueba de ingresos globales a las cuentas financieras consolidadas (Netflix, 2020) del grupo multinacional.

Netflix, Inc.		
Estados de operaciones consolidados		
(no auditado)		
(en millones, excepto datos por acción)		
		<u>Doce meses</u>
		<u>terminados</u>
		31 de diciembre,
		<u>2019</u>
Ingresos		\$ 20.156.447
	Costo de ingresos	12.440.213
	Márketing	2.652.462
	Tecnología y desarrollo	1.545.149
	General y administrativo	914.369
Ingresos de explotación		<u>2.604.254</u>
Otros ingresos (gastos):		
	Gastos por intereses	(626.023)
	Intereses y otros ingresos (gastos)	84.000
Utilidad antes de impuestos a la utilidad		<u>2.062.231</u>
Provisión para (beneficios) impuestos sobre la renta		195.315
Ingresos netos		<u>\$ 1.866.916</u>
Beneficio por acción:		
	Básico	\$ 4,26
	Diluido	\$ 4,13
Promedio ponderado de acciones ordinarias en circulación:		
	Básico	437.799
	Diluido	451.765

Paso 2.- Aplicar fuente extranjera de ingresos mínimos.

Tabla 7. Umbrales para categorización

Netflix, Inc.	
Umbral de ingresos globales	750 millones
%mínimo aplicable a países desarrollados	5%
	3.750.000

Paso 3.- Se utilizó cuentas financieras consolidadas para determinar el PBT (*Ganancia residual*).

Tabla 8. Cálculo margen de rentabilidad

	<u>Doce meses</u>	<u>Doce meses</u>	<u>Nueve meses</u>
	<u>terminados</u>	<u>terminados</u>	<u>terminados</u>
	31 de diciembre,	31 de diciembre,	30 de septiembre,
PASO1: GANANCIA RESIDUAL	<u>2018</u>	<u>2019</u>	<u>2020</u>
INGRESOS (R)	\$ 15.428.752	\$ 19.859.230	\$ 18.166.881
BENEFICIOS ANTES DE IMPUESTOS (P)	\$ 1.226.458	\$ 2.062.231	\$ 2.692.932
MARGEN PBT (P/R)	7,95%	10,38%	14,82%

Paso 4.- Determinar si el grupo de empresas multinacionales debe segmentar la medida del PBT.

Netflix, Inc.

Transmisión de información sobre ingresos y membresía por región

(no auditado)

(en miles, excepto los ingresos mensuales promedio por membresía paga y porcentajes)

	<u>A partir de / Año terminado</u> 31 de diciembre, <u>2018</u>	<u>A partir de / Año terminado</u> 31 de diciembre, <u>2019</u>	<u>A partir de / Nueve meses terminados</u> 30 de septiembre, <u>2020</u>
Estados Unidos y Canadá (UCAN)			
Ingresos (1)	\$ 8.281.532	\$ 10.051.208	\$ 8.475.891
Adiciones (pérdidas) netas de miembros pagadas	6.335	2.905	5.419
Membresías pagadas al final del período	64.757	67.662	73.081
Membresías de pago promedio	61.845	66.615	71.082
Ingresos mensuales promedio por membresía paga	\$11,16	\$12,57	\$13,25
% de cambio en comparación con el período del año anterior	12%	13%	7%
% De cambio de moneda constante en comparación con el período del año anterior *	12%	13%	7%
Europa, Oriente Medio y África (EMEA)			
Ingresos	\$ 3.963.707	\$ 5.543.067	\$ 5.635.094
Adiciones netas de membresía pagadas	11.814	13.960	10.464
Membresías pagadas al final del período	37.818	51.778	62.242
Membresías de pago promedio	31.601	44.731	59.076
Ingresos mensuales promedio por membresía paga	\$10,45	\$10,33	\$10,60
% de cambio en comparación con el período del año anterior	14%	-1%	3%
% De cambio de moneda constante en comparación con el período del año anterior *	9%	4%	5%
América Latina (LATAM)			
Ingresos	\$ 2.237.697	\$ 2.795.434	\$ 2.368.205
Adiciones netas de membresía pagadas	6.360	5.340	4.907
Membresías pagadas al final del período	26.077	31.417	36.324
Membresías de pago promedio	22.767	28.391	34.752
Ingresos mensuales promedio por membresía paga	\$8,19	\$8,21	\$7,57
% de cambio en comparación con el período del año anterior	1%	0%	-8%
% De cambio de moneda constante en comparación con el período del año anterior *	13%	13%	10%
Asia-Pacífico (APAC)			
Ingresos	\$ 945.816	\$ 1.469.521	\$ 1.687.691
Adiciones netas de membresía pagadas	4.106	5.626	7.271
Membresías pagadas al final del período	10.607	16.233	23.504
Membresías de pago promedio	8.446	13.247	20.732
Ingresos mensuales promedio por membresía paga	\$9,33	\$9,24	\$9,05
% de cambio en comparación con el período del año anterior	2%	-1%	-3%
% De cambio de moneda constante en comparación con el período del año anterior *	3%	3%	-1%

Paso 5.- Contabilización de pérdidas

Netflix, Inc.

Balances generales consolidados

(no auditado)

(en miles)

	31 de marzo, 2018	30 de Junio, 2018	30 de septiembre, 2018	31 de diciembre, 2018	31 de marzo, 2019	30 de Junio, 2019	30 de septiembre, 2019	31 de diciembre, 2019	31 de marzo, 2020	30 de Junio, 2020	30 de septiembre, 2020
Bienes											
Activos circulantes:											
Efectivo y equivalentes de efectivo	\$ 2.593.666	\$ 3.906.357	\$ 3.067.534	\$ 3.794.483	\$ 3.348.557	\$ 5.004.247	\$ 4.435.018	\$ 5.018.437	\$ 5.151.884	\$ 7.153.248	\$ 8.392.391
Activos de contenido corriente, neto	4.626.522	4.803.663	4.987.916	5.151.186	-	-	-	-	-	-	-
Otros activos circulantes	597.388	636.869	674.531	748.466	820.350	872.910	892.740	1.160.067	1.295.897	1.410.891	1.434.089
Total de activos corrientes	7.817.576	9.346.889	8.729.981	9.694.135	4.168.907	5.877.157	5.327.758	6.178.504	6.447.781	8.564.139	9.826.480
Activos de contenido no corriente, neto	11.300.469	12.279.519	13.397.672	14.951.141	20.878.317	21.937.845	23.227.772	24.504.567	25.266.889	25.155.117	25.067.633
Propiedad y equipo, neto	341.932	349.646	371.152	418.281	434.372	452.399	481.992	565.221	650.455	751.941	828.118
Otros activos no corrientes	692.820	687.483	867.424	910.843	1.737.036	1.903.938	1.904.189	2.727.420	2.694.785	2.704.084	2.900.312
Los activos totales	\$ 20.152.797	\$ 22.663.537	\$ 23.366.229	\$ 25.974.400	\$ 27.218.632	\$ 30.171.339	\$ 30.941.711	\$ 33.975.712	\$ 35.059.910	\$ 37.175.281	\$ 38.622.543
Pasivo y capital contable											
Pasivo circulante:											
Pasivos de contenido corriente	\$ 4.459.391	\$ 4.537.578	\$ 4.609.055	\$ 4.681.562	\$ 4.858.899	\$ 4.846.525	\$ 4.857.520	\$ 4.413.561	\$ 4.761.585	\$ 4.664.733	\$ 4.599.654
Cuentas por pagar	436.183	448.219	441.427	562.985	439.496	442.194	444.129	674.347	545.488	446.668	541.298
Gastos acumulados y otros pasivos	436.121	396.104	531.035	481.874	750.720	752.488	1.040.745	843.043	1.061.090	986.595	1.259.124
Ingresos diferidos	673.892	697.740	716.723	760.899	808.692	892.777	915.506	924.745	986.753	1.029.261	1.040.202
Deuda a corto plazo	-	-	-	-	-	-	-	-	498.809	499.161	499.517
Total pasivos corrientes	6.005.587	6.079.641	6.298.240	6.487.320	6.857.807	6.933.984	7.257.900	6.855.696	7.853.725	7.626.418	7.939.795
Pasivos de contenido no corriente	3.444.476	3.604.158	3.593.823	3.759.026	3.560.364	3.564.440	3.419.552	3.334.323	3.206.051	3.208.164	2.926.574
Deuda a largo plazo	6.542.373	8.342.067	8.336.586	10.360.058	10.305.023	12.594.135	12.425.746	14.759.260	14.170.692	15.294.998	15.547.616
Otros pasivos no corrientes	139.631	141.071	127.927	129.231	792.380	973.232	977.008	1.444.276	1.420.148	1.710.948	1.875.235
Responsabilidad total	16.132.067	18.166.937	18.356.576	20.735.635	21.515.574	24.065.791	24.080.206	26.393.555	26.650.616	27.840.528	28.289.220
Capital contable:											
Acciones comunes	1.995.225	2.103.437	2.215.736	2.315.988	2.439.773	2.566.365	2.677.972	2.793.929	2.935.532	3.127.813	3.303.482
Otra utilidad (pérdida) integral acumulada	4.264	(12.427)	(14.508)	(19.582)	(25.600)	(20.352)	(41.246)	(23.521)	(47.054)	(34.072)	(1.147)
Ganancias retenidas	2.021.241	2.405.590	2.808.425	2.942.359	3.288.885	3.559.535	4.224.779	4.811.749	5.520.816	6.241.012	7.030.988
Equidad del total de accionistas	4.020.730	4.496.600	5.009.653	5.238.765	5.703.058	6.105.548	6.861.505	7.582.157	8.409.294	9.334.753	10.333.323
Pasivo total y capital contable	\$ 20.152.797	\$ 22.663.537	\$ 23.366.229	\$ 25.974.400	\$ 27.218.632	\$ 30.171.339	\$ 30.941.711	\$ 33.975.712	\$ 35.059.910	\$ 37.175.281	\$ 38.622.543

Paso 6.- Prueba de Nexus en cada jurisdicción del mercado.

Tabla 9. Prueba de nexo por país

	# SUSCRIPTORES
Estados Unidos y Canadá (UCAN)	
Estados Unidos	60.600.000
Canada	6.500.000
Europa, Oriente Medio y África (EMEA)	
United Kingdom	12.538.970
Germany	6.538.727
France	6.410.516
Spain	5.128.413
Netherlands	3.769.384
Poland	2.540.497
Italy	1.794.945
Russia	1.183.249
Denmark	1.050.043
Switzerland	982.091
Ireland	320.526
Turkey	300.554
Israel	293.434
Portugal	280.822
Czech Republic	199.184
South Africa	195.634
Luxembourg	66.863
América Latina (LATAM)	
Mexico	2.705.238
Argentina	1.028.247
Chile	837.213
Colombia	823.110
Perú	383.349
Venezuela	328.218
Costa Rica	212.829
Guatemala	134.621
Ecuador	300.000
Uruguay	1.200.000
Asia-Pacífico (APAC)	
Australia	4.439.047
Japan	4.197.960
South Korea	1.153.893
Belgium	1.013.104
Austria	530.799
Vietnam	184.631
Hong Kong	329.103
Bangladesh	256.421
South Africa	195.634
Singapore	195.307
Malaysia	169.238
Hungary	156.913

Paso7.- Fórmula de cálculo y asignación del monto A.

Aplicación de la fórmula de cantidad A

1.- Umbral de rentabilidad

$$W=P-(R*Z\%)$$

$$Z=\frac{INGRESOS\ NETOS}{BENEFICIOS\ DESPUS\ DE\ IMPUESTO} X 100$$

Tabla 10. Cálculo de umbral de rentabilidad

	<u>Doce meses terminados</u> 31 de diciembre, 2018	<u>Doce meses terminados</u> 31 de diciembre, 2019	<u>Nueve meses terminados</u> 30 de septiembre, 2020
Z%=	8%	10%	15%
W=	\$ 28.388,6	\$ 30.408,6	\$ 27.107,9

2.- Porcentaje de reasignación

$$A=y\%*W$$

Tabla 11. Cálculo de reasignación

Z =	\$ 15.794.341	\$ 20.156.447	\$ 18.351.614
X =	\$ 365.589	\$ 297.217	\$ 184.733
	3,35	6,94	14,58
Y% =	10%	10%	20%
A =	\$ 2.838,9	\$ 3.040,9	\$ 5.421,6

3.- Clave de asignación

Por continente:

Período 2018

Tabla 12. Asignación de beneficios por región del 2018

	Ingresos locales 2018	Clave de asignación	Monto A
Estados Unidos y Canadá (UCAN)	\$ 8.281.532	53,68%	\$ 1.523,79
Europa, Oriente Medio y África (EMEA)	\$ 3.963.707	25,69%	\$ 729,31
América Latina (LATAM)	\$ 2.237.697	14,50%	\$ 411,73
Asia-Pacífico (APAC)	\$ 945.816	6,13%	\$ 174,03
TOTAL	\$ 15.428.752	100%	\$ 2.838,86

Período 2019

Tabla 13. Asignación de beneficios por región del 2019

	Ingresos locales 2019	Clave de asignación	Monto A
Estados Unidos y Canadá (UCAN)	\$ 10.051.208	50,61%	\$ 1.539,1
Europa, Oriente Medio y África (EMEA)	\$ 5.543.067	27,91%	\$ 848,8
América Latina (LATAM)	\$ 2.795.434	14,08%	\$ 428,0
Asia-Pacífico (APAC)	\$ 1.469.521	7,40%	\$ 225,0
TOTAL	\$ 19.859.230	100%	\$ 3.040,9

Período 2020

Tabla 14. Asignación de beneficios por región del 2020

	Ingresos locales 2020	Clave de asignación	Monto A
Estados Unidos y Canadá (UCAN)	\$ 8.475.891	46,66%	\$ 2.529,5
Europa, Oriente Medio y África (EMEA)	\$ 5.635.094	31,02%	\$ 1.681,7
América Latina (LATAM)	\$ 2.368.205	13,04%	\$ 706,7
Asia-Pacífico (APAC)	\$ 1.687.691	9,29%	\$ 503,7
TOTAL	\$ 18.166.881	100%	\$ 5.421,6

Por país:

Período 2019

Tabla 15. Asignación de beneficios por país del 2019

PERIODO 2019					
	# SUSCRIPTORES	VALOR DE SUSCRIPCION	INGRESOS	CLAVE DE ASIGNACION	MONTO A
Estados Unidos y Canadá (UCAN)			\$10.051.208.000,00	50,61%	\$ 1.539.050,36
Estados Unidos	60.600.000	\$11,40	\$8.290.080.000,00	41,74%	\$ 1.269.384,80
Canada	6.500.000	\$9,43	\$735.540.000,00	3,70%	\$ 112.626,57
Europa, Oriente Medio y África (EMEA)			\$5.543.067.000,00	27,91%	\$ 848.759,60
United Kingdom	12.538.970	\$9,43	\$1.418.909.865,14	7,14%	\$ 217.264,80
Germany	6.538.727	\$9,43	\$739.922.322,31	3,73%	\$ 113.297,60
France	6.410.516	\$9,43	\$725.414.041,48	3,65%	\$ 111.076,08
Spain	5.128.413	\$9,43	\$580.331.233,19	2,92%	\$ 88.860,86
Netherlands	3.769.384	\$9,43	\$426.543.456,39	2,15%	\$ 65.312,73
Poland	2.540.497	\$9,43	\$287.482.600,22	1,45%	\$ 44.019,60
Italy	1.794.945	\$9,43	\$203.115.931,61	1,02%	\$ 31.101,30
Russia	1.183.249	\$9,43	\$133.896.488,53	0,67%	\$ 20.502,36
Denmark	1.050.043	\$9,43	\$118.822.819,99	0,60%	\$ 18.194,26
Switzerland	982.091	\$9,43	\$111.133.431,16	0,56%	\$ 17.016,85
Ireland	320.526	\$9,43	\$36.270.702,07	0,18%	\$ 5.553,80
Turkey	300.554	\$9,43	\$34.010.747,17	0,17%	\$ 5.207,76
Israel	293.434	\$9,43	\$33.204.957,25	0,17%	\$ 5.084,37
Portugal	280.822	\$9,43	\$31.777.777,67	0,16%	\$ 4.865,84
Czech Republic	199.184	\$9,43	\$22.539.629,85	0,11%	\$ 3.451,29
South Africa	195.634	\$9,43	\$22.137.895,55	0,11%	\$ 3.389,78
Luxembourg	66.863	\$9,43	\$7.566.213,54	0,04%	\$ 1.158,55

América Latina (LATAM)		\$2.795.434.000,00		14,08%	\$ 428.039,47
Mexico	2.705.238	\$9,43	\$306.124.725,51	1,54%	\$ 46.874,10
Argentina	1.028.247	\$9,43	\$116.356.412,25	0,59%	\$ 17.816,60
Chile	837.213	\$9,43	\$94.739.073,82	0,48%	\$ 14.506,54
Colombia	823.110	\$9,43	\$93.143.162,93	0,47%	\$ 14.262,17
Peru	383.349	\$9,43	\$43.379.759,68	0,22%	\$ 6.642,35
Venezuela	328.218	\$9,43	\$37.141.198,92	0,19%	\$ 5.687,10
Costa Rica	212.829	\$9,43	\$24.083.746,18	0,12%	\$ 3.687,73
Guatemala	134.621	\$9,43	\$15.233.694,87	0,08%	\$ 2.332,60
Ecuador	300.000	\$9,43	\$33.948.000,00	0,17%	\$ 5.198,15
Uruguay	1.200.000	\$9,43	\$135.792.000,00	0,68%	\$ 20.792,60
Asia-Pacífico (APAC)		\$1.469.521.000,00		7,40%	\$ 225.014,43
Australia	4.439.047	\$9,43	\$502.322.587,03	2,53%	\$ 76.916,10
Japan	4.197.960	\$9,43	\$475.041.157,22	2,39%	\$ 72.738,75
South Korea	1.153.893	\$9,43	\$130.574.527,47	0,66%	\$ 19.993,69
Belgium	1.013.104	\$9,43	\$114.642.839,20	0,58%	\$ 17.554,22
Austria	530.799	\$9,43	\$60.065.200,73	0,30%	\$ 9.197,24
Vietnam	184.631	\$9,43	\$20.892.842,49	0,11%	\$ 3.199,13
Hong Kong	329.103	\$9,43	\$37.241.306,06	0,19%	\$ 5.702,42
Bangladesh	256.421	\$9,43	\$29.016.561,66	0,15%	\$ 4.443,04
South Africa	195.634	\$9,43	\$22.137.895,55	0,11%	\$ 3.389,78
Singapore	195.307	\$9,43	\$22.100.899,44	0,11%	\$ 3.384,11
Malaysia	169.238	\$9,43	\$19.150.930,70	0,10%	\$ 2.932,41
Hungary	156.913	\$9,43	\$17.756.249,66	0,09%	\$ 2.718,85

3.3. Efectos de aplicación fiscal unilateral

Según un estudio realizado a la jurisdicción de Uruguay sobre el tratamiento de los beneficios de servicios digitales se determinó la modificación realizada a la normativa de la Ley N° 19.535 en los artículos 48 y 13 de renta internacional tanto para el IRAE (Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas) como para IRNR (Impuesto a la Renta de no residentes).

3.3.1. P1: Revisión e inclusión de numerales en normativa tributaria nacional

De acuerdo con la reforma propuesta de adicionar un numeral por ingresos generados por no residentes mediante la venta de bienes o prestación de servicios digitales, se presenta el hecho imponible:

- “Servicios de transmisión de contenido audiovisual, incluidas las realizadas a través de internet, plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas, u otros medios similares, tales como acceso y descarga de películas” (PwC, 2018, p. 23). Se considera con el 100% de retención a la fuente uruguaya.
- Servicios de mediación e intermediación realizadas a través de internet, plataformas tecnológicas, aplicaciones o similares que incluye la intervención, directa o indirecta, en la oferta o en la demanda de la prestación de servicios, estén básicamente automatizadas, requieran una intervención humana mínima, y que no tengan viabilidad al margen de la tecnología de la información. Se retendrá el 100% a la fuente cuando ambos, tanto el oferente como el demandante están en el territorio nacional; y 50% cuando uno de los dos (oferente o demandante) está en el extranjero. (PwC, 2018, p. 25)

Como primer paso se categoriza el servicio objeto de estudio “Netflix”, en este caso se lo sitúa como el primer tipo “servicio audiovisual”, sometiéndose a una retención del 100% bajo la tarifa general de no residente “12%”.

Luego como segundo paso, basándose en un muestreo sencillo se establece un monto promedio de todos los tipos de membresía que ofrece el servicio, conforme las encuestas para determinar un monto promedio que permita estimar los ingresos de Netflix, se la realizaron a 200 encuestados dentro de los cuales solo 143 encuestas se consideraron válidas y el 11,89% no consumen este servicio. Por lo que, se determina que el 34,97% tienen una suscripción al plan Familiar con un pago de \$15,99, el 35,66% una suscripción al plan básico con un pago de \$8,99 y 17,48% suscrito al plan estándar con un pago de \$12,99.

Tabla 16. Monto promedio pagado por servicio

Plan de suscripción	Número de usuarios titulares	Monto del plan	Monto total
Básico	51	\$7,99	\$458,49
Estándar	25	\$10,99	\$324,75
Familiar	50	\$13,99	\$799,50
TOTAL	126		\$1.582,74
Monto promedio			\$12,56

Como tercer paso, se procede a determinar el número total de suscriptores que utilizan este servicio en Uruguay.

Tabla 17.Total de usuarios en Uruguay

Servicio	Usuarios ubicados en Uruguay
Netflix	1.200.000

El cuarto paso es determinar el total pagado mensualmente por los usuarios residentes que consumen este servicio digital con respecto al total de usuarios en el período.

Tabla 18. Monto total pagado por servicio de Netflix de titulares

Usuarios titulares	Monto promedio	Monto mensual total
1.200.000	\$12,56	\$15.073.714,29

Finalmente suponiendo un flujo constante de ingresos conforme los doce meses, se estiman los ingresos anuales para realizar la retención a la renta que sería del 12% sin considerar ningún otro costo atribuible.

Tabla 19. Recaudación estimada

Recaudación bajo propuesta 1	
Ingresos anuales	\$180.884.571,43
(=) <i>Base imponible</i>	\$180.884.571,43
(-) RFIR	12%
(=) <i>Importe a recaudar</i>	\$21.706.148,57

En el análisis sobre el efecto del impuesto directo, se observa que las multinacionales como Netflix no gravan impuestos con respecto a la renta ni se encuentran domiciliadas en el país, mediante la propuesta de revisar la normativa del art. 8 respecto a la recaudación del IR de no residentes se estima una mayor recaudación de tributos, además bajo este concepto se deberá presentar el formulario de retenciones (la entidad intermediaria-Bancos). Uruguay en el año 2019 en materia de IRNR recaudó alrededor de \$148.4 millones.

3.3.2. P2: Efecto de determinar un impuesto temporal a servicios digitales

Netflix es una empresa multinacional con residencia en Estados Unidos, dado que su sede se encuentra en este Estado Contratante que ofrece servicio de streaming a más de 5.128.413 usuarios ubicados en España que genera \$2062 millones de ingresos brutos globales al año y consta con 167 millones de usuarios en todo el mundo para el año 2019,

En primer paso se determina que Netflix se encuentre los tipos de servicios que gravan bajo este tributo ubicándolo dentro del segundo tipo mencionado en la propuesta (intermediación en línea).

Siguiendo las recomendaciones propuestas por las grandes potencias mundiales, el segundo paso es determinar si el contribuyente se encuentra dentro

el parámetro establecido comparando su facturación global con el umbral que dispone la UE.

Tabla 20. Umbrales establecidos para España

Umbral mínimo global	150.000.000,00 €	euros
	\$904.785.000	dólares
Umbral mínimo local	3.000.000,00 €	euros
	\$36.191.400	dólares

Se analiza que supera el primer umbral establecido, dado que sobrepasa el monto, entonces se procede a calcular los ingresos destinados a España según la proporción de usuarios para evaluar si cumple o no con el límite.

$$\text{Proporción} = \frac{\text{Número de usuarios ubicados o residentes en el país}}{\text{Total de usuarios}}$$

$$\text{Proporción} = \frac{5.128.413}{167000000} = 0,03070906$$

$$\text{Ingresos locales de Netflix} = \text{Ingresos globales brutos} * \text{proporción}$$

$$\text{Ingresos locales de Netflix} = \$2062.000.000 * 0,03070906$$

$$\text{Ingresos locales de Netflix} = \$63.322.081$$

Entonces se puede determinar que, al cumplir el segundo umbral establecido, como tercer paso es aplicar el impuesto del 3% sobre los beneficios brutos obtenidos en el país de la fuente por el servicio de plataforma digital.

Tabla 21. Recaudación mediante impuesto temporal

Recaudación bajo propuesta 2	
Ingresos brutos de España	\$ 63.322.081
(-) RFIR	3%
(=) Importe recaudado	\$ 1.899.662

El impuesto como tal se liquidará de forma trimestral, España estima recaudar alrededor de 968 millones de euros. Pero, es evidente que las iniciativas en materia del IR de las economías digitales, sigue siendo tema de consenso respecto a la necesidad de tomar medidas provisionales en el supuesto de existir una solución global consensuada a nivel internacional.

CAPÍTULO 4

4. CONCLUSIONES

A partir del análisis efectuado por las acciones 1 y 7 del Plan de acción de la ODCE, el reporte del pilar 1 que trata del marco inclusivo sobre BEPS, podemos concluir lo siguiente:

Las distintas jurisdicciones ante el retraso de un consenso que establezca una medida multilateral ante la economía digital han recurrido a mecanismos unilaterales, tratando de contrarrestar la evidente falta de equidad tributaria que existe con respecto a los modelos de negocio tradicional y específicamente en Ecuador no existen normas tributarias que permitan gravar en materia de renta los servicios digitales que tienen actividades en el país, por ello se proponen modificaciones en las legislaciones para mayor recaudo de impuesto. Como se evidencia en una de las propuestas, la recaudación tributaria aumentaría en \$1'410.000 considerando únicamente los servicios de streaming. A pesar de la inclusión de un informe sobre el Plan BEPS, sigue sin cubrirse todos los retos que plantea someter a tributación a servicios digitales por lo que resulta esencial un nuevo enfoque que con llevaría a modificar las reglas de nexos y atribución de beneficios.

Pero con el uso de los reportes otorgados en base los desafíos de la digitalización se han desarrollado informes (blueprint del pilar 1, ODCE) que ayuden a la fiscalidad de las empresas globales altamente digitalizadas, imponiendo presión pública sobre los gobiernos para garantizar el pago justo y en lugar correcto bajo nuevas normas.

5. RECOMENDACIONES

A partir del análisis realizado durante todo el proyecto integrador, se recomienda que tanto el Ecuador como todos los países se alineen con respecto a la adopción completa del plan BEPS para contrarrestar todas las posibles estrategias elusivas y de esta forma adaptarse ante los nuevos modelos de negocio que implica la economía digital para así en conjunto entablar la mejor medida para someter a gravamen estos bienes y servicios digitales a través de un enfoque único.

Teniendo en cuenta la tributación de impuestos directos, como lo es el impuesto a la renta y la tributación de este a aquellas sociedades extranjeras que proveen streaming en el territorio nacional, se considera pertinente su análisis ya que nuevos negocios se han adaptado a la nueva modalidad, entre las propuestas examinadas están la medidas unilaterales que terminan siendo medidas simples y fáciles de determinar mientras que las multilaterales pretenden lograr un incremento de entre 50 a 80 MM de dólares.

Por ello, es recomendable la adopción del pilar I a fin de mejorar a nivel global la tributación de la renta a aquellas multinacionales que obtienen beneficios en los diferentes países donde se ubican sus usuarios, a fin de que las normas a seguir se realicen de una forma coordinada.

BIBLIOGRAFÍA

- CONGRESO DE LOS DIPUTADOS. (2020). Proyecto de Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales. (pág. 11). Madrid: Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado.
- CAMARA ECUATORIA DE COMERCIO ELECTRONICO. (s.f.). Obtenido de <https://cece.ec/>
- DATTA. (09 de Julio de 2020). *Aumenta la demanda de internet y redes de distribución de contenido*. Obtenido de <https://datta.com.ec/articulo/aumenta-la-demanda-de-internet-y-redes-de-distribucion-de-contenido>
- Dirección Nacional Jurídica . (04 de Agosto de 2020). *REGLAMENTO PARA LA APLICACIÓN DE LA LEY DE RÉGIMEN*. Obtenido de <file:///C:/Users/Johanna%20Ponce/Downloads/Reglamento%20para%20la%20aplicacion%20%20de%20la%20Ley%20de%20R%C3%A9gimen%20Tributario%20Interno%20-%20%20C3%BAltima%20modificacion%2004%20de%20%20agosto%20de%202020.pdf>
- Dirección Nacional Jurídica. (31 de Diciembre de 2019). *LEY DE REGIMEN TRIBUTARIO INTERNO, LRTI*. Obtenido de <file:///C:/Users/Johanna%20Ponce/Downloads/Ley%20de%20R%C3%A9gimen%20Tributario%20Interno%20-%20%20C3%BAltima%20actualizaci%C3%B3n%2031%20de%20diciembre%20de%202019.pdf>
- España, G. d. (11 de Diciembre de 2018). *Gobierno de España*. Obtenido de <http://www.exteriores.gob.es/RepresentacionesPermanentes/OCDE/es/quees2/Paginas/default.aspx>
- Fundación Impuestos y Competitividad. (2017). *ACCIÓN 7 PLAN DE ACCIÓN BEPS: IMPEDIR LA ELUSIÓN ARTIFICIOSA*. Obtenido de <https://www.fundacionic.com/wp-content/uploads/2017/06/ACCION-7-BAKER-MCKENZIE.pdf>

- Instituto de Estudios Fiscales. (2019). *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio : Versión Abreviada 2017*. Obtenido de https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/modelo-de-convenio-tributario-sobre-la-renta-y-sobre-el-patrimonio-version-abreviada-2017_765324dd-es#page6
- ITU. (2019). *Estudio de caso: El ecosistema digital y las TIC en Ecuador 2019*. Suiza, Ginebra.
- Jara, J. P. (01 de Diciembre de 2020). *Impuesto a la renta en la economía digital*. Obtenido de <file:///C:/Users/Johanna%20Ponce/Downloads/1834-Texto%20del%20art%C3%ADculo-9972-1-10-20201215.pdf>
- López, J. C. (23 de Abril de 2019). *Análisis histórico del concepto de establecimiento permanente*. Obtenido de <https://www.aedaf.es/es/documentos/descarga/43992/analisis-historico-del-concepto-de-establecimiento-permanente-en-el-articulo-5-del-modelo-de-convenio-ocde>
- Montes, S. (7 de noviembre de 2020). La Republica. *Disney+ llega a Colombia estando en el top 3 del mercado de streaming a nivel mundial*. Obtenido de <https://www.larepublica.co/empresas/disney-llega-a-colombia-en-el-top-3-del-mercado-de-streaming-3085862>
- Montoya, L. E. (Mayo de 2017). *Análisis de las acciones BEPS, su aplicación en Colombia y su inclusión al sistema tributario*. Obtenido de https://revistaicdt.icdt.co/wp-content/Revista%2076/PUB_ICDT_ART_BONILLA%20MONTROYA%20Lisbeth%20E._Analisi%20de%20las%20acciones%20BEPS%20su%20aplicacion%20en%20Colombia%20y%20su%20inclusion%20al%20sistema_Revista%20ICDT%2076_Bogota_17.pdf
- Netflix. (20 de Octubre de 2020). *Netflix Inversores*. Obtenido de <https://ir.netflix.net/ir-overview/profile/default.aspx>
- OCDE. (s.f.). Recuperado el 27 de Octubre de 2020, de <http://www.oecd.org/about/members-and-partners/>
- OCDE. (2016). *Impedir la exclusión fraudulenta del estatus de establecimiento permanente, Acción 7 – Informe*. París: OCDE.

- OCDE (Ed.). (Noviembre de 2017). *OECD ILIBRARY*. Recuperado el 28 de Octubre de 2020, de https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/modelo-de-convenio-tributario-sobre-la-renta-y-sobre-el-patrimonio-version-abreviada-2017_765324dd-es
- OCDE/G20. (2014). *Como abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital*. Recuperado el 24 de 11 de 2020, de Accion 1: <file:///Action-1-Digital-Economy-ESP-Preliminary-version.pdf>
- OCDE/G20. (Octubre de 2020). *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS*. Paris: OECD. Obtenido de <https://doi.org/10.1787/beba0634-en>
- OECD. (05 de Octubre de 2015). *Reformas al sistema tributario internacional para frenar la elusión fiscal por parte de empresas multinacionales*. Obtenido de <https://www.oecd.org/newsroom/la-ocde-presenta-los-resultados-del-proyecto-beps-de-la-ocde-y-el-g20-para-su-discusion-en-la-reunion-de-los-ministros-de-finanzas-del-g20.htm>
- OECD. (2020). *Desafíos fiscales derivados de la digitalización - Informe sobre el proyecto del pilar uno: Marco inclusivo sobre BEP*. París. Obtenido de https://www.oecd-ilibrary.org/sites/beba0634-en/1/3/2/index.html?itemId=/content/publication/beba0634-en&_csp_=71b32056ea489ac3c26f0ea639f0fb6e&itemIGO=oecd&itemContentType=book#section-d1e3392
- Parada, L. M. (2019). El futuro de la tributación de la economía digital en la Unión Europea. *Dialnet*, <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6942740>.
- Parra, Restrepo, & Suárez. (2019). *DESAFÍOS FISCALES Y TRIBUTARIOS EN LA ERA DE LA ECONOMÍA DIGITAL*. Obtenido de [file:///C:/Users/Johanna%20Ponce/Downloads/180719%20Trabajo%20de%20Grado%20Final%20\(CR-PS-MP\).pdf](file:///C:/Users/Johanna%20Ponce/Downloads/180719%20Trabajo%20de%20Grado%20Final%20(CR-PS-MP).pdf)
- Pazos, G. Y. (2019). *FISCALIDAD DIGITAL*. Obtenido de <https://repositorio.comillas.edu/xmlui/bitstream/handle/11531/30500/TFG%20-%20Yusty%20Pazos%2C%20Gemma.pdf?sequence=1>

- Pedrosa Lopez, J. (2015). El plan de acción BEPS de la OCDE: pasado, presente y futuro. *Actualidad Jurídica Iberoamericana*, num 2.
- Periscopio Fiscal y Legal. (22 de Marzo de 2018). *La Comisión Europea aprueba medidas sobre la tributación de las empresas de economía digital*. Obtenido de <https://periscopiofiscalylegal.pwc.es/la-comision-europea-aprueba-medidas-sobre-la-tributacion-de-las-empresas-de-economia-digital/>
- PwC. (Diciembre de 2018). *Foro Tributario – Economía digital*. Obtenido de https://www.pwc.com.uy/es/foro-tributario/assets/Presentaciones2018/3_Econom%C3%ADa%20digital.pdf
- SRI. (2018). *PLAN DE CONTROL*. Obtenido de <https://www.sri.gob.ec/web/guest/plan-de-control-y-lucha-contra-el-fraude-fiscal#estrategias>
- Turban, E., King, D., Jae Kyu, L., Liang, T.-P., & Turban, D. (2018). *Electronic Commerce*. Pearson.
- Unidas, N. (2019). *INFORME SOBRE LA ECONOMIA DIGITAL 2019*. New York: UNCTAD. Recuperado el 17 de Noviembre de 2020, de https://unctad.org/es/system/files/official-document/der2019_es.pdf