

UNIVERSIDAD SAN FRANCISCO DE QUITO USFQ

Colegio de Jurisprudencia

Análisis de Dos Pilares para enfrentar los desafíos fiscales de la digitalización en la economía

Camila Alexandra González Gutiérrez

Jurisprudencia

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

Quito, 19 de noviembre de 2021

© DERECHOS DE AUTOR

Por medio del presente documento certifico que he leído todas las Políticas y Manuales de la Universidad San Francisco de Quito USFQ, incluyendo la Política de Propiedad Intelectual USFQ, y estoy de acuerdo con su contenido, por lo que los derechos de propiedad intelectual del presente trabajo quedan sujetos a lo dispuesto en esas Políticas.

Asimismo, autorizo a la USFQ para que realice la digitalización y publicación de este trabajo en el repositorio virtual, de conformidad a lo dispuesto en la Ley Orgánica de Educación Superior del Ecuador.

Nombres y apellidos: Camila Alexandra González Gutiérrez

Código: 00201369

Cédula de identidad: 1722638119

Lugar y fecha: Quito, 19 de noviembre de 2021

ACLARACIÓN PARA PUBLICACIÓN

Nota: El presente trabajo, en su totalidad o cualquiera de sus partes, no debe ser considerado como una publicación, incluso a pesar de estar disponible sin restricciones a través de un repositorio institucional. Esta declaración se alinea con las prácticas y recomendaciones presentadas por el Committee on Publication Ethics COPE descritas por Barbour et al. (2017) Discussion document on best practice for issues around theses publishing, disponible en <http://bit.ly/COPETheses>.

UNPUBLISHED DOCUMENT

Note: The following capstone project is available through Universidad San Francisco de Quito USFQ institutional repository. Nonetheless, this project – in whole or in part – should not be considered a publication. This statement follows the recommendations presented by the Committee on Publication Ethics COPE described by Barbour et al. (2017) Discussion document on best practice for issues around theses publishing available on <http://bit.ly/COPETheses>.

ANÁLISIS DE DOS PILARES PARA ENFRENTAR LOS DESAFÍOS FISCALES DE LA DIGITALIZACIÓN DE LA ECONOMÍA ¹

ANALYSIS OF THE TWO-PILLARS TO ADDRESS THE TAX CHALLENGES ARISING FROM THE DIGITALISATION OF ECONOMY

Camila Alexandra González Gutiérrez²
camila.gonzalez.1@hotmail.com

RESUMEN

La realidad de la economía digital y el crecimiento que ha tenido el comercio electrónico, se traduce en la creación de nuevos modelos de negocio que no necesariamente convergen con los principios regulatorios del sistema tributario. Los vacíos legales y la falta de regulación tanto a nivel nacional como internacional concluyen en las planificaciones tributarias realizadas por algunas entidades dedicadas al negocio digital transfronterizo con el objetivo de permitir la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. Para la comunidad internacional, los esfuerzos para normar este fenómeno dieron resultado el 01 de julio 2021, cuando la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico conjuntamente con los G-20 emitieron la solución que consiste en dos pilares: la reasignación tributaria y el impuesto mínimo global. 137 miembros del Marco Inclusivo se unieron para abordar los desafíos fiscales derivados de la economía digital, ¿Es posible su aplicación para Ecuador?

ABSTRACT

The reality of digital economy and the recent growth of electronic commerce, translates into the creation of new business models that don't necessarily meet with the regulatory principles of the tax system. The legal loopholes and the lack of regulation both at national and international level conclude that tax planning is carried out by some entities dedicated to cross-border digital business in order to allow the erosion of tax bases and the transfer of benefits. In the international community, efforts to regulate this phenomenon were successful on July 1, 2021, when the Organisation for Economic Co-operation and Development, with the G-20, issued a solution consisting of two pillars, tax reallocation and global minimum tax. 136 members of the Inclusive Framework came together to address the fiscal challenges derived from the digital economy. Will it's application be feasible for Ecuador?

PALABRAS CLAVE

Derecho Tributario, impuesto a la renta, OCDE, Dos Pilares, BEPS

KEYWORDS

Tax Law, Income Tax, OECD, Two Pillars, BEPS

Fecha de lectura: 19 de noviembre de 2021

Fecha de publicación de 2021

¹ Trabajo de titulación presentado como requisito para la obtención del título de Abogada. Colegio de Jurisprudencia de la Universidad San Francisco de Quito. Dirigido por José Elías Bermeo.

² © DERECHOS DEL AUTOR: Por medio del presente documento certifico que he leído la Política Propiedad Intelectual de la Universidad San Francisco de Quito y estoy de acuerdo con su contenido, por lo que los derechos de propiedad intelectual del presente trabajo de investigación quedan sujetos a lo dispuesto en la Política. Asimismo, autorizo a la USFQ para que realice la digitalización y publicación de este trabajo de investigación en el repositorio virtual, de conformidad a lo dispuesto en el Art. 144 de la Ley Orgánica de Educación Superior.

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN.– **2.** MARCO NORMATIVO.– **3.** MARCO TEÓRICO.– **4.** ESTADO DE LA LITERATURA.– **5.** IMPORTANCIA DE LA COMUNIDAD INTERNACIONAL.– **6.** ACERCAMIENTO DE LAS BEPS. – **6.1.** ACCIÓN 1 – **7.** SOBRE LA DECLARACIÓN DE DOS PILARES PARA ABORDAR LOS DESAFÍOS FISCALES DERIVADOS DE LA DIGITALIZACIÓN DE LA ECONOMÍA. – **7.1.** ANÁLISIS DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE. – **8.** PILAR 1- REASIGNACIÓN POTESTAD TRIBUTARIA. – **8.1** APLICACIÓN PILAR 1. – **9.** PILAR 2 - IMPUESTO MÍNIMO GLOBAL. – **9.1** APLICACIÓN PILAR 2. – **10.** ONU, OCDE Y RPAI. – **11.** – DISCUSIÓN SOBRE APLICACIÓN EN ECUADOR. – **12.** CONCLUSIONES. –

1. Introducción. -

Es una realidad el crecimiento exponencial que ha tenido el comercio electrónico en los últimos años a nivel mundial. Siendo esta aquella forma de comercialización que atiende a las necesidades de los consumidores de forma eficiente, rápida, y, sobre todo, en donde su alcance sobrepasa cualquier barrera territorial. Además, la crisis sanitaria del Covid-2019 transformó la dinámica de la industria y aceleró las transacciones no presenciales en las dinámicas de consumo. Ante los ojos del consumidor y frente a su necesidad, la primera fuente de búsqueda resultó en el e-commerce. Incluso, para algunos de ellos, visitar tiendas físicas dejó de ser una opción por las facilidades que la otra alternativa ofrece.

El uso de las tecnologías de la información y la comunicación vinculó a mercados que no necesariamente comparten un mismo territorio físico y que, por tanto, lo convierten hoy en día en un mercado electrónico global. Por ejemplo, es posible que un proveedor de servicios ubicado en Estados Unidos pueda generar una venta a un consumidor francés sin la necesidad de contar con un establecimiento de venta en tal jurisdicción. Aunque la fuente de ingresos y, por consiguiente, la renta se haya derivado del consumidor francés, Francia no cumple con la normativa y regulaciones establecidas para imponer impuesto por la falta de presencia física del proveedor.

Claro está entonces, la problemática a tratar en la presente investigación. El comercio electrónico hoy en día resulta ser un modelo de negocio que rompe con las normas de tributación existentes debido a que estas todavía se refieren a un marco económico determinado por un menor grado de participación económica transfronteriza. El espacio físico ha dejado de ser la única posibilidad en las que se pueden ejecutar

transacciones y en esto recae la urgencia de los sistemas en regular la actuación de los contribuyentes actuales.

En relación con lo anterior, y específicamente desde un enfoque del impuesto a la renta, IR, a personas jurídicas con presencia a nivel multinacional. La falta de regulación de los negocios digitales conlleva a lagunas que abren espacio para la elusión o reducción de imposición tributaria. Esto se traduce en las prácticas realizadas por ciertas empresas multinacionales para planificar una estrategia tributaria agresiva, teniendo como resultado la erosión de bases imponibles a través del traslado de beneficios al exterior.

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, OCDE, será un elemento clave para la presente investigación. La misma se dedica al desarrollo de estándares internacionales y brindar posibles soluciones a problemas de índole global, como la regulación del modelo emergente de los negocios digitales. Por lo mismo, el pasado 01 de julio del 2021 la OCDE emitió una declaración que contiene dos pilares para abordar los desafíos de la economía digital, ante tal acontecimiento, el presente trabajo busca responder a la siguiente pregunta de investigación: ¿Cuál es el alcance y las posibles repercusiones que pueden surgir en la adopción a los dos pilares, y, por otro lado, si es conveniente o no adoptarlas en el Ecuador?

Tomando en consideración que, con fecha. 04 de noviembre del 2021, 137 países han acordado tal decisión, miembros de los cuales el Ecuador no forma parte todavía. Para responder a la misma, se utilizará la metodología exegética con el objetivo de analizar e interpretar los alcances y efectos que podría conllevar la adopción de la declaración, a partir de una discusión dogmática para dar contexto a una situación que no ha sido abordada dentro de la legislación interna ecuatoriana.

2. Marco Normativo. –

Es menester partir de los mecanismos establecidos en el Ecuador respecto a la recaudación tributaria sobre el IR. Regulado a través de la Ley de Régimen Tributario Interno, LRTI, “es un impuesto directo mediante el cual se gravan los ingresos de fuente en un país, dentro de un periodo fiscal determinado, puede ser sobre personas naturales (físicas) o sobre personas jurídicas”³. Denomina sujeto activo al Estado, que será

³ Jaime Pazmiño, Impuesto a la Renta en la economía digital ¿Cuál es la situación del país?, *Juris Dictio* Vol. 26, (2020), 105-120.

administrado a través del Servicio de Rentas Internas, SRI⁴, y en calidad de contribuyentes de tal impuesto a las personas naturales, sucesiones indivisas, sociedades y las sucursales o establecimientos permanentes de sociedades extranjeras⁵

Además, aporta el concepto de renta, siendo todos aquellos ingresos que provienen de fuente ecuatoriana y los obtenidos en el exterior por personas naturales y por personas jurídicas nacionales⁶. Con lo cual, para mejor comprensión del lector, toda renta concepto de declaración del IR será aquella que provenga de fuente ecuatoriana como tal.

De igual modo, el Reglamento para aplicación de la LRTI resulta ser de carácter relevante, debido a que es la encargada de establecer el marco legal del proceso de recaudación, determinar y limitar conceptos determinados por la LRTI.

Cabe destacar que a la luz de la LRTI una sociedad se refiere a aquella entidad económica o de patrimonio independiente de los de sus miembros⁷, incluyendo entonces el fideicomiso mercantil, el consorcio de empresas, un fondo de inversión, etc. Para agregar, el Código de Comercio determina también a los comerciantes como las sociedades extranjeras que tengan sucursales o agencias ubicadas en territorio nacional y ejerzan actos de comercio⁸.

En cuanto a la definición del comercio electrónico, si bien es cierto, la Ley De Comercio Electrónico, Firmas y Mensajes de Datos aporta con un concepto⁹, la reforma del año 2019 del Código de Comercio presenta una definición más amplia y prescribe lo siguiente:

Es toda transacción comercial de bienes o servicios digitales o no, realizada en parte o en su totalidad a través de sistemas de información o medios electrónicos, considerando los tipos de relaciones existentes¹⁰

En este sentido, se incluye por primera vez normativa con respecto a la contratación referente a la economía digital.

⁴ Artículo. 3, Ley de Régimen Tributario Interno [LRTI]. R.O Suplemento 423, de 07 de noviembre de 2004, última reforma - 02 de julio de 2021

⁵ Artículo 2. Reglamento para aplicación Ley de Régimen Tributario Interno. R.O Suplemento 209, de 08 del 2020, última reforma: 23 de abril del 2021

⁶ Artículo 2, LRTI

⁷ Artículo 98, LRTI

⁸ Artículo 2, Código de Comercio. R. O Suplemento 497 de 29 de mayo de 2019

⁹ Comercio electrónico: Es toda transacción comercial realizada en parte o en su totalidad, a través de redes electrónicas de información. Disposición novena de la Ley De Comercio Electrónico, Firmas Y Mensajes De Datos R. O Suplemento 557 de 17 de abril de 2002

¹⁰ Artículo. 74, Código de Comercio.

Por otro lado, resulta pertinente abordar la regulación de la economía digital en el Ecuador, prescrita en la Ley de Simplificación Tributaria. La misma implementa el Impuesto al Valor Agregado, IVA, a los servicios digitales y reforma a la LRTI. La misma determina que, el hecho generador¹¹ para la recaudación del IVA se puede verificar a través de dos situaciones dependiendo del modelo de negocio que se trate: bien puede ser al momento de efectuarse el pago por parte del residente ecuatoriano o también a través del establecimiento permanente, EP, que pertenezca al sujeto prestador de los servicios digitales no residente en Ecuador¹².

Entonces, en términos generales, los desafíos que presenta la recaudación del IVA sobre los servicios digitales se ven resueltos gracias a que por su naturaleza es posible trasladar la retribución de tal importe a su consumidor final y por lo mismo, la retención de este se hace a través de los métodos de pago o asimismo, a través de un EP.

En este caso, por ejemplo todo ecuatoriano que cancele el valor de una suscripción de Netflix o Spotify o haga algún pedido mediante UberEats, servicios más utilizados tras el surgimiento de la pandemia, tendrá que cancelar un importe correspondiente al IVA por tal servicio. Tomando en consideración que se trataría de una empresa que no cuente con un establecimiento permanente en el Ecuador, porque si ese fuere el caso, ya no cumple con el hecho generador anteriormente descrito.

Para contrastar, a diferencia del IVA, la recaudación del IR resulta ser un reto mayor debido a que gravar los ingresos obtenidos por empresas con presencia multinacional en la cual no necesariamente cuentan con el vínculo de un EP, resulta ser más complicado en cuanto a su determinación. Sin mencionar además, que el IVA grava el valor de la transferencia de dominio y el valor de los servicios prestados¹³, con lo cual su declaración será mensual, mientras que el IR grava la renta obtenida después de un ejercicio fiscal determinado, su declaración es anual.

3. Marco Teórico. –

Actualmente, existen dos tendencias de las cuales un Estado se basa para fundamentar la recaudación tributaria del gravamen sobre la renta. La primera teoría es basada en el principio de residencia, en donde se trata de una renta mundial en la que “la

¹¹ Hecho generador: la hipótesis contenida en la ley, que al materializarse genera el nacimiento de obligación tributaria.

¹² Artículo. 26, Ley Orgánica de Simplificación y Progresividad Tributaria. R.O. Suplemento 111, de 31 de diciembre del 2019.

¹³ Artículo 52, LRTI

residencia impondrá gravámenes al residente sobre todas sus rentas, incluyendo aquellas que obtiene en el extranjero”¹⁴ y que, en consecuencia, la fuente de origen y la renta tienen total independencia. En este caso, el Estado residente tiene potestad tributaria frente al contribuyente, residente, claro está, por la totalidad de sus rentas y por una sola vez.

De acuerdo con Mario Soto Figueroa, esta es una tendencia utilizada por los países desarrollados, quienes son exportadores de capital y que, por tanto, gravarán las rentas indiferentemente del lugar en donde este lo haya obtenido¹⁵. Asimismo, se debe destacar que el principio personalista estará sujeto a elementos subjetivos, como son la nacionalidad y la residencia.

Por lo mismo, al adoptar este principio significa que las EMN tienen la obligación de tributar en el sitio donde radican sus funciones, incluida la gestión, la producción, el desarrollo, las finanzas, el marketing, su administración y otros; tal como lo menciona en el libro *Taxing Profit in a Global Economy*, si tales actividades se encuentran en diversos países, es probable que una misma empresa tenga varios países de origen¹⁶. Si la empresa A que es residente en Panamá presta sus servicios y obtiene beneficios de Estados Unidos – punto donde no radican sus funciones, la obligación tributaria permanece en Panamá, por ser país de origen.

La segunda teoría es sobre el principio de la fuente, en la cual sucede todo lo contrario a la primera; el Estado tiene la potestad de imponer el tributo sobre la renta obtenida dentro de su jurisdicción territorial, independientemente de que se trate de una sociedad nacional o extranjera. Un ejemplo de esto será en el supuesto en el que una empresa radicada en Estados Unidos cuente a su vez con una sucursal en Quito, por lo que, tanto Estados Unidos como Ecuador tienen la potestad de gravar la renta proporcional obtenida con respecto a la fuente y con respecto a su origen. Tal como lo determina Mario Soto Figueroa, es una posición partidaria para incentivar la inversión extranjera, en razón de que los ingresos que se realicen dentro del territorio queden sujetos a tributación dentro de el mismo, sin importar la residencia de quien los haya obtenido¹⁷.

Esta teoría resulta ser el extremo opuesto, en el que se asigna el derecho impositivo de tributación al país del mercado, es decir, el lugar de destino de las ventas.

¹⁴ Mario Soto Figueroa, *Derecho Tributario Internacional* (Ciudad de México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2017), 112-115

¹⁵ *Ibid*, 115-118.

¹⁶ Michael P. Devereux, Alan J. Auerbach, Michael Keen, Paul Oosterhuis, Wolfgang Schön, y John Vella, *Taxing Profit in a Global Economy: A Report of the Oxford International Tax Group* (Nueva York: Oxford University Press, 2021), 33.

¹⁷ Mario Soto Figueroa, *Derecho Tributario*, 112

Para las empresas multinacionales esto significa la obligación de declaración “en el lugar en el que se realizan ventas, independientemente de si la empresa también tiene actividades o activos allí”¹⁸. Razón por la cual se separa completamente de un concepto fundamental del derecho tributario: el denominado establecimiento permanente y a la luz del sistema internacional actual, esta teoría no es muy desarrollada ni la preferida por los Estados, debido a la complejidad que puede presentar.

Cabe mencionar que una teoría no excluye a la otra, y que, por tanto, bien un Estado podría simultáneamente gravar la renta de origen y la de destino. De acuerdo con el libro *Taxing Profit in Global Economy*, existe un negocio B el cual abre una tienda C en la que vende productos a sus clientes: bajo jurisdicción C tales ventas son de origen, que para jurisdicción B se tratarían de renta de destino¹⁹. Cabe mencionar específicamente que en el Ecuador existe una adopción dual de teorías, tanto el principio de residencia para residentes fiscales y el principio de fuente para no residentes²⁰.

Por la importancia que esta representa, el análisis del presente trabajo de investigación se centrará en las iniciativas emitidas por la OCDE, por tanto, más que adoptar una teoría en específico, se presenta la postura de participación que ha tenido la OCDE frente a la problemática presentada, misma que se considera como un mix de teorías, inclinada más hacia el principio de fuente.

4. Estado de la literatura. –

La OCDE desarrolló un plan de acción en el año 2013 que consiste en 15 acciones encaminadas a combatir la erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios²¹, BEPS²², denominándolo así por las estrategias fiscales que venían utilizándose por las empresas multinacionales, EMN, para reducir sus obligaciones fiscales o trasladar beneficios hacia jurisdicciones de menor o nula imposición fiscal.

Específicamente sobre la Acción 1 – trata del estudio de los principales desafíos de la economía digital y plantea emitir recomendaciones al respecto. En el informe final del año 2015 principalmente aborda y plantea unas reformas al término de EP. Introduce

¹⁸ Michael P. Devereux, *et al*, *Taxing Profit in a Global Economy: A Report of the Oxford International Tax Group* (Nueva York: Oxford University Press, 2021), 34.

¹⁹ *Ibid.*, 109.

²⁰ Artículo 2, LRTI

²¹ OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, (2013). Disponible en: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>. (Último acceso: 19/11/2021)

²² Por sus siglas en inglés, *Base Erosion and Profit Shifting*

un nuevo criterio sobre la antifragmentación con fines anti elusivos²³, esto debido a que las últimas prácticas de las EMN se basaban en la fragmentación de las operaciones entre distintas entidades pero que serían parte de un grupo, con el objetivo de que ninguno de estos cumpla con los parámetros del EP y en consecuencia, exista elusión²⁴. Por lo mismo, el nuevo criterio se centra en que aún así estos se encuentren fragmentados, siguen permaneciendo a un mismo grupo.

Por último, el informe pone especial atención al impuesto al valor agregado, VAT, y al impuesto de bienes y servicios, GST, sobre las ventas transfronterizas de productos digitales enfocado en un sistema B2C²⁵ para determinar que las transacciones deban gravarse en el país donde se encuentre el cliente²⁶.

El autor Arthur Cockfield explica que aunque es muy pronto para tener un criterio definido, el proyecto BEPS realmente no llega a alterar el entorno de las EMN y hace falta un incentivo dentro del régimen tributario internacional para que, “las corporaciones multinacionales participen racionalmente en planes tributarios, siempre que los costos de transacción que enfrentan sean menores que los ahorros tributarios globales que se derivan de la planificación tributaria”²⁷. Este concepto encaja con un análisis económico del derecho y cabría determinar qué incentivos económicos y no económicos tiene una EMN para la adopción de medidas tributarias.

Paralelamente a las soluciones presentadas por la OCDE, en el año 2020 el Comité de Expertos de la ONU sobre Cooperación Internacional en Materia Tributaria también presentó una propuesta para regular los servicios digitales automatizados, SDA. Se trata de agregar en la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo, el artículo 12B. El 20 de abril del año 2021, la ONU aprobó la versión final de tal artículo, la modificación consiste en que:

²³ OCDE *Resúmenes Informes Finales 2015*, Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (Paris: 2015) Disponible en: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en> (Último acceso: 19/11/2021) (traducción no oficial)

²⁴ *Ibid*

²⁵ Por sus siglas en inglés: *Business to Consumer*

²⁶ Ver, OECD, *Directrices Internacionales sobre IVA*, (Paris: 2021), Disponible en: <https://doi.org/10.1787/9a6341e2-es>. (Último acceso: 17/11/2021)

²⁷ Arthur J. Cockfield, *Taxing Global Digital Income in a Post-BEPS World*. (Canada: Queen's University Kingston ON K7L 3N6, 2018)

Los ingresos de servicios digitales automatizados que surjan en un Estado Contratante, cuyos pagos subyacentes se realicen a un residente del otro Estado Contratante, pueden someterse a imposición en ese otro Estado²⁸.

Para esto, es estrictamente necesario la celebración de convenios bilaterales entre los Estados contratantes, incluso para determinar el máximo porcentaje de recaudación sobre el importe bruto que correspondería al otro Estado del cual la empresa no es residente, pero del que obtiene ganancias, concepto que se tratará más adelante. En este sentido, entonces el artículo 12B no es vinculante *per se*, sino más bien sirve de guía para las jurisdicciones en conocer el enfoque que se podría adoptar en caso que se decida regular los SDA entre Estados contratantes.

Un aporte importante del Convenio es que presenta una definición de SDA, haciendo referencia a cualquier servicio que es prestado a través de internet u otra red electrónica, que requiera una mínima participación humana. Así, se ha puesto especial énfasis dentro de esta definición a fin de incluir todos los servicios de publicidad en línea, los motores de búsqueda en línea, plataformas de redes sociales, juegos en línea y, otros.

Una vez más, la aplicación del artículo 12B será en los casos en que la empresa no cuente con un establecimiento permanente o base fija en la jurisdicción extranjera²⁹, en caso contrario no se aplicaría este artículo, pues ya existiría una obligación tributaria que cumplir. Así también ocurre en casos que se traten de pagos derivados de servicios digitales, pero realizados al establecimiento permanente, ya que tampoco cumpliría con el precepto del artículo³⁰.

En contraste, existe otra propuesta realizada por el grupo de derecho tributario de Oxford, sobre la asignación de beneficios residuales por ingresos, RPAI³¹. Igual que el modelo anterior, trata de resolver la problemática desde un enfoque de asignación de derechos impositivos a aquellos países de destino, que viene a ser el país extranjero que es el comprador de bienes o servicios.

El RPAI “pertenece a la familia de regímenes de Asignación de Beneficios Residuales, RPA que dividen las ganancias comerciales internacionales a efectos fiscales

²⁸ UN Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters - Session E/C.18/2021/CRP.1 “*The Proposed Draft for a New Article 12B and Commentary*” (n/d Abril 2021), 6 (traducción no oficial)

²⁹ Ajena a su residencia

³⁰ UN Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters “*The Proposed Draft for a New Article 12B and Commentary*”, 7

³¹ Por sus siglas en inglés, *Residual Profit Allocation by Income*

entre países, en dos partes”³². El sistema hace una distinción entre las ganancias ordinarias y ganancias residuales. Las primeras se determinan en relación con los costos específicos de inversión³³ y el beneficio residual serán aquellos “en función del nivel de ingreso bruto residual”³⁴, en vez de solo establecer bajo las ventas puras.

Con mente estas definiciones, las ganancias ordinarias pertenecerán al país en donde el negocio tenga sus funciones y actividades, mientras que el derecho impositivo de las ganancias residuales, le corresponde al país de mercado³⁵. Autores como Michael Devereux y otros explican que se trata de un método que tiene la intención de ser lo más parecido posible al sistema de tributación existente. Sin embargo esta tiene la ventaja de incentivar a las empresas a establecerse en jurisdicciones favorecidas con impuestos. Así, solo las ganancias rutinarias estarán sujetas al ejercicio impositivo de tal jurisdicción, mientras que las jurisdicciones de mercado también recibirán su parte proporcional en la medida en que los clientes sean residentes de este último³⁶.

5. Importancia de comunidad internacional. –

Se advierte que es inevitable la interacción que puede llegar a existir entre jurisdicciones dentro de un contexto de comercio transfronterizo, pues dos o más países pueden llegar a tener el nexo suficiente y conllevar a duplicidades en el ejercicio de las potestades tributarias, “la naturaleza descoordinada de los sistemas tributarios internos de los países individuales puede resultar en que más de un país graven las mismas ganancias”³⁷. Como resultado, trae a colación la pertinencia y finalidad de la comunidad internacional.

De acuerdo con Doerbeng y Hinnekens, ante la problemática sobre a qué país le corresponde la potestad tributaria sobre una transacción electrónica, mencionan que la respuesta se encuentra en establecer claramente límites físicos, pues la potestad tributaria

³² Michael P. Devereux, *et all*, *Taxing Profit in a Global Economy: A Report of the Oxford International Tax Group*, 190

³³ Es decir, aquella ganancia que un tercero esperaría por asumir las funciones de la sucursal

³⁴ Ver Jonatan Kanervo, *Allocation of taxing rights in international corporate income taxation – comparing the current system, residual profit allocation, and OECD Pillar One* (Helsinki: Universidad de Helsinki, 2021), 46

³⁵ Concepto que se explicará más adelante en el marco teórico

³⁶ Ver Michael P. Devereux, Alan J. Auerbach, Michael Keen, Paul Oosterhuis, Wolfgang Schön, y John Vella, *Residual profit allocation by income* (Oxford University Centre for Business Taxation, Marzo 2019). Working Paper WP19/01, Oxford Legal Studies Research Paper No. 41/2019, Disponible en: <https://ssrn.com/abstract=3358291>

³⁷ Michael P. Devereux, *et all*, *Taxing Profit in a Global Economy: A Report of the Oxford International Tax Group*, 103.

del Estado es en donde se localiza el establecimiento físico de aquella empresa dedicada al negocio por internet³⁸. Sin embargo, cuando la transacción solo encuentra en un servidor en donde “[...] el flujo de información de la empresa, al servidor y al cliente final no es la presencia física suficiente para que un país reclame el derecho a imponer impuestos”³⁹, de ahí que, cuando el modelo de negocio evoluciona y traspasa los límites físicos que se consideraban determinantes para la potestad tributaria es cuando surge el problema.

Por lo mismo, los autores Doerbeng y Hinnekens recalcan que la respuesta ante tal interrogativa recae netamente en contar un sistema unificado de tributación, el cual únicamente puede ser posible a través de la cooperación internacional⁴⁰, y al mismo tiempo advierten que, será imprescindible desarrollar incentivos para aquellas jurisdicciones de menor imposición o paraísos fiscales que decidan ajustarse a tal sistema unificado.

Para agregar sobre esta línea de pensamiento, José Vicente Troya expresa que la armonización del derecho tributario puede ser mediante dos soluciones: la uniformidad de las legislaciones de los diversos países, o la suscripción de los tratados internacionales bilaterales o multilaterales⁴¹. El autor considera que la unificación a través de la adopción de principios básicos y de legislaciones comunes en todos los países, al menos de una perspectiva general, será el medio idóneo para tener una armonización. Mientras que, en cuanto a los tratados internacionales, aunque son completos y uniformes, se inclinan a una solución parcial.

Por otro lado, aunque no es posible tratar al régimen de tributación del IR corporativo como uno solo, en razón de que cada Estado decide basarse en diversos conceptos que sustenten su potestad tributaria. No obstante, si que existen reglas y normas dentro de la comunidad internacional que tienen como finalidad perseguir un marco común con el objetivo general de armonizar, generar confianza con el sujeto pasivo y obtener una recaudación efectiva mediante la adopción de estándares colectivos entre todos los Estados.

³⁸ Richard Doerberg; Luc Hinnekens, "Electronic Commerce and International Taxation" *Suffolk Transnational Law Review* 24, no. 1 (Winter - 2000), 233-248

³⁹ *Ibid.*, 223-248 (traducción no oficial)

⁴⁰ Richard Doerberg; Luc Hinnekens, "Electronic Commerce and International Taxation" *Suffolk Transnational Law Review* 24, no. 1 (Winter - 2000), 235

⁴¹ José Vicente Troya "Estudios de Derecho Tributario", (Quito: Corporación Editora Nacional, 1998)

Existe una tendencia durante la última década en unificar esfuerzos entre los miembros para obtener soluciones globales de situaciones que han venido creciendo, como lo es del comercio digital, de ahí el enfoque principal del presente trabajo de investigación a partir de un análisis el alcance de las soluciones y los posibles efectos de la declaración de dos pilares emitida por un organismo internacional y conocer si tales repercusiones pueden o no beneficiar al Ecuador.

6. Acercamiento de las BEPS. –

La OCDE es una organización, dedicada a, juntamente con gobiernos, promover políticas públicas y establecer estándares y normas internacionales sobre la evasión fiscal. Sus inicios datan en 1998 cuando se realizó la Conferencia Ministerial sobre comercio electrónico en Ottawa. De la cual resultó en la expedición de condiciones marco de impuestos de Ottawa, mismo que representa para la comunidad internacional la expresión de cooperación sin precedentes dentro del ámbito de fiscalidad internacional. El mismo incluye principios generales como la neutralidad, flexibilidad, eficiencia, que, hasta el día de hoy, son referencia para un sinnúmero de tratados bilaterales celebrados en los años siguientes y que además fueron guía para las normas tributarias internacionales⁴².

Los esfuerzos de la OCDE por la lucha contra la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios se vieron reflejados en el año 2013 con la denominada BEPS. Un plan conjuntamente con alrededor de 120 miembros del marco inclusivo, “con el fin de restablecer la confianza en los sistemas tributarios internacionales y asegurar que los beneficios tributen en aquella jurisdicción en la que la actividad económica da lugar y donde la misma genera valor”⁴³, consiste en una serie de 15 acciones en los que se contemplaron alrededor de 60 países; algunos ejemplos entre, Alemania, Estados Unidos, Canadá, Colombia, Federación de Rusia y demás. Este proyecto tenía como misión principal atacar a diferentes cuestiones de importancia mundial⁴⁴, ergo, el presente trabajo de investigación solamente se centrará en la Acción 1, en razón de que, fue la acción enfocada en determinar los retos de la digitalización de la economía.

6.1. Acción 1

⁴² Arthur Cockfield, Walter Hellersteiny Marie Lamensch, *Taxing Global Digital Commerce* (Holanda: Kluwer Law International B.V, segunda edición, 2020), 30.

⁴³ Raquel Álamo Murillo, “*La economía digital y el Comercio Electrónico, su incidencia en el sistema tributario*” (Madrid: Dykinson, 2016), 135

⁴⁴ Ver, OECD, *Beps Actions*, Disponible en <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/> (último acceso: 22/10/2021).

Tal como lo establecen Michael Devereux y otros autores, BEPS demostró que efectivamente existía una práctica desleal por parte de ciertos negocios en que aparentemente la renta provenía de jurisdicciones en las cuales la empresa no tenía ninguna actividad económica real⁴⁵. Y, así pues, los esfuerzos específicamente de la Acción 1, se vieron enfocados hacia limitar la posibilidad por parte de las empresas en realizar tal planificación fiscal agresiva que se venía dando desde los últimos años.

Como se mencionó anteriormente, las normas internacionales determinan que, el nexo será la presencia física de un negocio. Sin embargo, tal concepto encajaba cuando la idea de negocio se basaba en el establecimiento de fábricas y de almacenes físicos, definición que las BEPS registró que ya no englobaba a todos los negocios que existen en la actualidad, ante lo cual y parte de su investigación fue redefinir y ampliar a la definición del negocio digital.

Varios autores incluido Arthur Cockfield, comentan que, si bien es cierto el proyecto resulta en nuevas reglas contra la evasión tributaria, realmente no genera mayor impacto. La oportunidad de traslado de beneficios subsiste, ya que las EMN simplemente aceptaron esta complejidad técnica adicional y sacan ventaja de un sistema que sigue siendo complejo y confuso para desarrollar estrategias que compensen los elevados costos de transacción⁴⁶.

Adicional a esto, tampoco se abordó una cuestión más complicada que es sobre la distribución de la potestad tributaria entre los Estados. Otra vez no se obtuvo el consenso necesario para alcanzar una solución amplia y coordinada referente a las pérdidas de ingresos asociadas con las transacciones digitales globales.

7. Sobre la Declaración de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía

Al 04 de noviembre del año 2021, 137 países, los cuales representan más del 90% del PIB mundial⁴⁷, firmaron el nuevo acuerdo. Dicha iniciativa que representa los esfuerzos de negociaciones coordinadas por la OCDE durante la última década, encaminada a disminuir las prácticas de elusión fiscal por parte de las empresas

⁴⁵ Michael P. Devereux, *et al*, *Taxing Profit in a Global Economy: A Report of the Oxford International Tax Group*, 29.

⁴⁶ Arthur J. Cockfield, *Taxing Global Digital Income in a Post-BEPS World*.

⁴⁷ OECD/20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*, (Paris, Octubre 2018).

multinacionales para generar que cada uno contribuya su parte justa de recaudación donde quiera que operen y, por otro lado, reformar elementos clave del sistema fiscal que ya no cumplen con su propósito dentro de una economía global y digitalizada. Es decir, el proyecto de las BEPS decidió volver a discutir la Acción 1.

7.1 Análisis de Establecimiento Permanente

En relación con el ordenamiento jurídico ecuatoriano, el régimen de aplicación de la LRTI prescribe que las sociedades extranjeras no domiciliadas en el país no estarán sujetas al IR, a menos que cuenten con un establecimiento permanente dentro del territorio⁴⁸. Se trata entonces de una excepción a la posición de renta mundial adoptada por el código ecuatoriano, ya que tal precepto se inclina hacia la teoría doctrinaria de la fuente y consecuencia, significa que el hecho generador de la obligación tributaria para una sociedad extranjera no domiciliada se da siempre y cuando tenga un establecimiento permanente, EP, en el país.

El concepto de EP resulta ser una extensión del domicilio de una empresa que será diferente a la de su origen, lo que produce que la renta generada en tal establecimiento es atribuible a un Estado por sobre el de su origen cuando cumpla con tal condición. De acuerdo con los modelos de la OCDE, es un criterio basado en la presencia física y coincide cuando se trata de negocios que tienen unidades de producción, manufactura, o de distribución puntos de venta).

En lo que respecta a la legislación nacional, el reglamento para aplicación de la LRTI aclara que un EP para fines tributarios es un lugar físico en el que una empresa efectúa todas o parte de sus actividades⁴⁹, así, por ejemplo, un lugar fijo de actividad económica o tenga oficinas para ciertas actividades o incluso cuente con una persona que actúe por cuenta de dicha empresa extranjera, constituye un EP en el país. Contrario sensu, no constituye un EP como, por ejemplo, la utilización de infraestructura con objetivos de exponer bienes o productos de la sociedad⁵⁰.

Asimismo, Mario Soto argumenta que cuando surge la figura de establecimiento permanente, se convierte totalmente necesario el acompañamiento de acuerdos bilaterales o multilaterales para evitar la doble imposición internacional⁵¹, los ingresos que surgen del EP están limitados a gravar solamente una parte de la ganancia total y por lo mismo,

⁴⁸ Art. 2, Reglamento de aplicación de la LRTI

⁴⁹ Artículo 9. Reglamento de la LRTI

⁵⁰ Artículo 9. Reglamento de la LRTI

⁵¹ Mario Soto Figueroa, *Derecho Tributario Internacional*, 113

surge el riesgo de tener una doble tributación. Una vez más, se puede ver la importancia de la comunidad internacional y su incidencia.

Sin embargo, varios académicos critican el término EP y su falta de actualización, debido a que la economía digital y el comercio electrónico pone en desafío y rompe con los esquemas establecidos. Pues, una compañía radicada en el Estado A, hoy, es totalmente factible comercializar bienes o servicios a miembros del Estado B sin la necesidad de contar un establecimiento permanente. Razón por la cual, con el sistema tributario existente, a falta de establecimiento permanente, no se genera la obligación tributaria, lo que conlleva a la problemática ya presentada.

8. Pilar 1 – Reasignación Potestad Tributaria

Es por esta razón, que el pilar 1 tiene como finalidad ofrecer un marco tributario sostenible que “genere una asignación más eficiente y equitativa de los tributos”⁵². Tal como lo determinó Riquelme, su finalidad es reasignar el derecho impositivo de las corporaciones de origen hacia la jurisdicción donde este efectivamente obtiene renta, independientemente si cuenta o no con un establecimiento fijo en tal país⁵³. En síntesis, un criterio enfocado en el principio de fuente o de jurisdicción de mercado.

En este sentido, se determina a la jurisdicción del mercado como el punto de conexión entre el contribuyente y la jurisdicción aplicable objeto del IR. Por ello, el agente económico multinacional ya no está vinculado a través de un EP, sino más bien está relacionado al territorio en el cual se encuentran los clientes facturados. Ergo, tal agente estará obligado a declarar siempre y cuando haya superado la fracción desgravada.

En relación con el punto anterior, el acuerdo de la OCDE menciona que la fracción gravada objeto de IR procede cuando supere una facturación mínima de “1 millón de euros de ingresos provenientes de la jurisdicción de mercado”⁵⁴. Cuando de de jurisdicciones más pequeñas se trate, es decir, las que cuentan con un PIB inferior a 40

⁵² OCDE, *Declaración Preliminar del Marco Inclusivo sobre Beps de la Oede Y De G-20 Acerca De Las Propuestas Para El Primer Y Segundo Pilar*. Disponible en: <https://www.oecd.org/tax/beps/puntos-destacados-como-abordar-los-desafios-fiscales-derivados-de-la-digitalizacion-de-la-economia-octubre-2020.pdf> (Último acceso: 18/11/2021)

⁵³ Riquelme, R. 5 datos del impuesto con que el mundo quiere actualizarse frente a la digitalización de la economía. *CE Noticias Financieras*. (2021), 1-2, Disponible en: <https://www-proquest-com.ezbiblio.usfq.edu.ec/wire-feeds/5-datos-del-impuesto-con-que-el-mundo-quiere/docview/2548540971/se-2?accountid=36555> (Último acceso: 02/11/2021)

⁵⁴ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising From the Digitalisation of the Economy* (Paris: Julio 2021) (traducción no official)

mil millones de euros, entonces la fracción gravada será cuando facture un monto superior a los 250 000 euros.

Ahora bien, referente a la tasa impositiva, se aplicará a las EMN que tengan una facturación global por encima de 20 billones de euros al año⁵⁵ y que tengan una rentabilidad mayor al 10%. Entonces, sobre el exceso de las ganancias residuales que sobrepasen el 10% de rentabilidad, de tal exceso se aplicará el 25% y el resultado será reasignado al lugar donde sus clientes hayan efectuado la transacción. Cabe mencionar que el acuerdo define a la jurisdicción de la fuente como aquella en donde se encuentra el mercado final. Es decir, donde se consumen o se usan los bienes o servicios⁵⁶.

A través de un ejemplo, se ilustrará con mayor claridad lo mencionado anteriormente. En un supuesto, la empresa Z ofrece servicios de streaming a través de suscripciones. Este superó el ingreso mínimo establecido y estima que al finalizar el año fiscal, contará con un beneficio de 15% de 3 mil millones de euros. Entonces, de acuerdo a los porcentajes establecidos por la OCDE, los 2 mil millones de euros, que representa el 10% de rentabilidad, no serían modificados bajo ningún concepto ya que el pilar 1 aplica solamente a la renta excedida. Como resultado, al 1 mil millones restantes, que es el 5% de exceso, sobre ese valor se debe calcular el 25% de recaudación, como resultado, los 250 millones de euros serán los reasignados a la jurisdicción de mercado. Ahora, cabe destacar que sobre ese valor, se aplicará el porcentaje de recaudación de la jurisdicción en específico, en un supuesto que la jurisdicción de mercado tenga una tasa impositiva del 15%, entonces se trata de 37.500.000.000 recaudados en ese país por parte de la EMN.

El Pilar 1 divide al programa en dos: monto A y monto B. El monto A corresponde a la reasignación antes expuesta en la que se traslada el derecho impositivo sobre una parte de las rentas residuales a los países de mercado; y el monto B que, en relación con el principio de plena competencia, se asigna un monto estándar a los países en donde radican las funciones de marketing y de publicidad, el porcentaje es una discusión que todavía quedó pendiente.

El principio de plena competencia o también conocido como el principio de arm's length, significa que, en un contexto en el que existan transacciones celebradas entre partes relacionadas, deberán interpretarse como si aquellas fueran partes

⁵⁵ Se trata de la renta antes del pago de impuestos

⁵⁶ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising From the Digitalisation of the Economy* (Paris: Julio 2021)

independientes⁵⁷. De acuerdo con la OCDE, en el caso en el que los precios de transferencia no reflejan los precios de mercado o se considere que existan inconsistencias, entonces, a efectos fiscales, las ganancias de las partes relacionadas pueden ajustarse según sea necesario para garantizar el cumplimiento de tal principio⁵⁸.

Por primera vez en la historia, el presente pilar trata a las EMN como un solo grupo y entonces si bien es cierto se trata de estándares enfocados en las empresas especializadas en comercio electrónico y de tecnología, cabe destacar que la medida afecta a todas por igual y no hace distinción alguna, incide incluso a aquellas EMN que están dedicadas a ventas físicas o a otro tipo de modelo de negocio.

Para agregar, Tim McDonald, vicepresidente de Impuestos Globales de Procter & Gamble explica que el 99% de las ventas del negocio están en 72 países los cuales si cuentan con una presencia física. Como resultado el 1% de las ventas estarían ubicadas en los 121 países restantes⁵⁹. A raíz de la implementación del pilar 1, significa que para P&G más que una recaudación tributaria sustancial e importante, se trata de un alza de costos administrativos que ésta debe enfrentar para hacer sus declaraciones en alrededor de 72 países alrededor del mundo.

De acuerdo con el umbral mínimo de ingresos establecido por EMN y el porcentaje de rentabilidad que debe tener al finalizar el ejercicio fiscal, se concreta que el ámbito de aplicación del pilar 1, serán alrededor de 100 EMN que reasignarán parte de su renta a jurisdicciones de mercado. Sobre el impacto de recaudación, el informe de octubre de 2021 proyecta que se espera alrededor de USD 125 mil millones por año a ser reasignados⁶⁰.

Sobre el punto anterior, es correcto concretar que solo aplica para las compañías más grandes y rentables existentes en el mundo. La razón detrás de tal decisión es que incluir más negocios podría no necesariamente generar un impacto elocuente y representativo. De todas maneras, la OCDE ha determinado un lapso de 7 años para analizar la situación, y reevaluar si se debería bajar el umbral a 10 billones de euros al año, en tal supuesto, sin duda mayor cantidad de EMN se verían consideradas.

⁵⁷ Ver, OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital* (2017), 62.

⁵⁸ OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017* (París: Noviembre 2017), 62.

⁵⁹ “Reigniting Pillars 1 & 2: Prospects for Reform, Online Conference, Wednesday 5 May 2021”, video de YouTube, minuto 1H33:44, Tim McDonald

⁶⁰ *Ibid*, 4

Richard Collier advierte que uno de los posibles obstáculos que el pilar 1 podría enfrentar, es la posibilidad de que un Estado tenga que convivir con dos sistemas de tributación, teniendo así un sistema de superposición⁶¹. Los anexos presentados por la OCDE en octubre del año 2021, puntualiza que en aquellas jurisdicciones en las cuales ya esté regulado el impuesto sobre los servicios digitales, se dejará sin efecto todas las medidas que regulen o que pudiesen ser similares.

8.1. Aplicación Pilar 1

El plan detallado de implementación de los pilares fue aprobado en octubre del 2021. En él se detalla un sistema para su aplicación, la cual cabe adelantarse que será de forma paulatina y contiene los plazos establecidos para el cumplimiento de ciertos requisitos tanto para la OCDE como para los miembros del marco inclusivo. En síntesis, se esperaría que ambos pilares se encuentren en marcha y funcionando para el año 2023⁶².

El pilar 1 aplica para todos los sectores, sin embargo, advierte dos que quedan excluidos de su aplicación, siendo la industria extractora y el sistema financiero⁶³. Esto es porque, en el primer caso la asignación tributaria efectivamente ya pertenece a la ubicación en la que los extractos se encuentran y sobre el segundo es que debido a la naturaleza de circulación del dinero, lo convierte sumamente complejo y casi imposible reasignar a una jurisdicción determinada como tal⁶⁴.

Específicamente, sobre la aplicación del pilar previamente descrito, el plan de implementación también se subdivide en monto A y monto B. El monto A tiene previsto llevarse a cabo a través del convenio multilateral, MLC⁶⁵, y el segundo hasta el momento de redacción del trabajo de investigación, está limitado en definir las actividades de distribución y de publicidad.

La OCDE en octubre de 2021 determinó fechas límite para ciertos elementos clave en cuanto a su implementación del monto A específicamente. Como resultado, hasta febrero de 2022 se espera el “[...] texto de la convención multilateral y la declaración

⁶¹ “Reigniting Pillars 1 & 2: Prospects for Reform, Online Conference, Wednesday 5 May 2021”, video de YouTube, minuto 1H21:28, Richard Collier.

⁶² OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising From the Digitalisation of the Economy* (Paris: Octubre 2021)

⁶³ Ver OECD/G20, *Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising From the Digitalisation of the Economy*

⁶⁴ Ver, “Global Digital Tax deal: a multilateral solution to the end corporate tax avoidance”, podcast en Spotify, OECD, 16 de Julio del 2021, Pascal Saint - Amans.

⁶⁵ Por sus siglas en inglés, *Multilateral Convention*.

detallada para implementar el monto A del pilar 1”⁶⁶, así como la expedición de un modelo que sirva de guía para los cambios necesarios que se necesitarán realizar dentro de las legislaciones nacionales de cada miembro que lo adopte.

Posteriormente, a mediados de año 2022 se espera la ceremonia para la firma del MLC entre los miembros del marco inclusivo que han aceptado el pilar 1 y a finales del mismo año, la determinación final de los montos a aplicar en el monto B.

Al efecto, se hace hincapié en la necesidad de celebración del MLC por dos razones considerables. La primera, por ser el auxilio internacional en la que los estados se apoyarán para regular la potestad recaudatoria en casos de que exista confusiones entre los miembros. La segunda, para brindar certeza y coherencia en cuanto a la aplicación y coordinación entre las relaciones de Estado y EMN. En concreto, el pilar 1 pretende reformar una cadena de tratados existentes.

Por otro lado, las medidas unilaterales adoptadas por los diferentes Estados resultan ser una solución a corto plazo, ya que llegan a ser insuficientes para el resolver el problema a nivel macro e incluso en ocasiones pueden tensiones entre gobiernos. La OCDE una vez más, recalca en la eficacia que subyace en la coordinación global por encima de las acciones unilaterales, que lo que hacen es generar incertidumbre⁶⁷. Por lo tanto, con la adopción del MLC, toda medida unilateral que respecta a la regulación de impuestos sobre servicios digitales quedará sin efecto

En ese contexto, la normativa vigente en los Estados como Francia o en Hungría, quienes fueron entre los primeros en regular dentro de su legislación nacional los servicios digitalizados, dejarán de estar en vigor en caso de que los mismo adopten la presente decisión por la OCDE.

9. Pilar 2 - Impuesto Mínimo global

Se trata de introducir a los Estados a ser parte de una tasa impositiva corporativa mínima global, también conocido como Global Anti-Base Erosion, GloBe. Tal como lo determina Pascal, entre sus objetivos están aumentar la recaudación de impuestos, establecer estabilidad y certeza, regular la competencia fiscal⁶⁸ y detener el fenómeno *race to the bottom*.

⁶⁶ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising From the Digitalisation of the Economy* (Paris, Octubre 2021), 5.

⁶⁷ *Ibid.*, 4

⁶⁸ “Reigniting Pillars 1 & 2: Prospects for Reform, Online Conference, Wednesday 5 May 2021”, video de YouTube, minuto 1H45:03, Pascal Saint-Amans.

El término *race to the bottom* también conocido como la carrera hacia la baja, hace referencia ante una situación competitiva entre estados, en este caso de índole fiscal, en el cual se busca bajar el porcentaje de recaudación tributaria o relajar sus políticas, por el intento de atraer mayor inversión extranjera, comprometiendo el bien público de su estado⁶⁹.

Un elemento clave del pilar 2 es que las normas GloBe se establecen para aquellas EMN que superen ingresos de 750 millones de euros al año⁷⁰. Se destaca entonces varios efectos a considerar: el primero es el desprendimiento de la particularidad de renta residual, y más bien ya solo se guía a partir de la renta bruta; y el segundo es que justamente con un umbral más bajo, se amplía el alcance de la base imponible, y se engloba un mayor número de negocios, evento que no sucede en el pilar 1.

Pascal Saint - Amans, Director del Centro de Política y Administración Tributaria de la OCDE, indica que, en la actualidad, las EMN que cuentan con subsidiarias en el extranjero, en sitios de menos imposición claro está, sus ingresos se sujetan a una tasa impositiva de alrededor del 3 al 7% sobre su renta⁷¹. Ante tal acontecimiento, es que el GloBe lo que pretende es crear una red de protección.

El GloBe funciona de la siguiente manera: en el supuesto en el que una EMN cuente con una subsidiaria localizada en una jurisdicción de menor o casi nula imposición, de hasta el 9% de tasa impositiva, entonces se deriva la facultad del Estado residente de la EMN en imponer el 15% de porcentaje de recaudación sobre esos ingresos que hayan sido obtenidos en el extranjero.

Herrera y otros autores consideran que el segundo pilar está enfocado a “garantizar que el capitalismo global sea compatible con sistemas tributarios justos y que los gobiernos puedan gravar a las corporaciones multinacionales”⁷². Para agregar, el informe emitido por la OCDE en octubre del año 2021, estima que se generará alrededor

⁶⁹ Evert-jan Quack, “The race to the bottom explained” *The broker* (Países Bajos: 23 de diciembre del 2015) Disponible en: <https://www.thebrokeronline.eu/the-race-to-the-bottom-explained-d55/> (ultimo acceso: 18/11/2021)

⁷⁰ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising From the Digitalisation of the Economy* (Paris: Octubre 2021), 4

⁷¹ “Global Digital Tax deal: a multilateral solution to the end corporate tax avoidance”, podcast en Spotify, Pascal Saint-Amans.

⁷² Arturo Herrera Gutiérrez, Sri Mulyani Indrawati, Tito Mboweni, Olaf Scholz y Janet L. Yellen, ¿Por qué necesitamos un impuesto mínimo corporativo global? Cinco ministros de Finanzas lo explican. *The Washington Post*, (2021)

de USD 150 mil millones de ingresos a nivel mundial de forma anual⁷³ con el establecimiento del impuesto mínimo global.

La OCDE ha declarado que reconoce la libertad que tienen los Estados en determinar sus propios sistemas tributarios y por lo mismo presenta un tratamiento a partir de un enfoque común, más no de un estándar mínimo⁷⁴. La diferencia de estos términos radica en que el enfoque común señala que los países miembros del marco inclusivo no están obligados a adoptar las reglas del GloBe y en caso de que decidan hacerlo, entonces “implementarán y administrarán las normas de modo consistente y con las guías establecidas por el marco inclusivo y aceptar la aplicación del GloBe por otros países del marco inclusivo incluyendo los acuerdos de las reglas de salvamento”⁷⁵.

Sobre la necesidad de aceptación de la medida, Pascal Saint – Amans, introduce el concepto de *critical mass*, que se traduce en que “no es necesario que todos los países acepten el GloBe, porque existe un principio de soberanía, si no más bien es una especie de limitación del principio de territorialidad”⁷⁶.

Para profundizar, esto es que es necesario que la mayoría, más no todos, los países exportadores de capital acepten el acuerdo. Caso contrario, sí se necesita mayor cantidad de países para que se cumpla la regla. En ambos casos, se afianza que, a nivel mundial, los perfiles ya no puedan ser gravados debajo de un mínimo de la tasa efectiva, e incluso es posible neutralizar el porcentaje de tributación fiscal sin la necesidad de que los países de menor o nulo porcentaje de recaudación implementen el acuerdo.

En el supuesto escenario en el que pocos países aprueben el GloBe, puede tener conllevado como resultado, el incremento de la competencia fiscal ya existente en la actualidad. Así por ejemplo, en un contexto irlandés, el alza al 12% de IR corporativo puede representar un espacio ya no beneficioso ni atractivo para los negocios, obligándoles a salir y ubicar sus sedes más bien en jurisdicciones que no hayan adoptado el impuesto mínimo global y que cuenten con un porcentaje menor de recaudación.

Desde otra perspectiva, en cuanto la competencia de fiscal entre Estados, el 15% de recaudación no evita ni disminuye la competencia en las jurisdicciones que estén por

⁷³ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising From the Digitalisation of the Economy* (Paris: Octubre 2021), 4.

⁷⁴ Ver OECD/G20, *Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising From the Digitalisation of the Economy*

⁷⁵ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising From the Digitalisation of the Economy* (Paris: Julio 2021).

⁷⁶ “Reigniting Pillars 1 & 2: Prospects for Reform, Online Conference, Wednesday 5 May 2021”, video de YouTube, minuto 29:10, Pascal Saint-Amans (traducción no oficial)

encima de esa tasa de recaudación. “Si se mantiene el GloBe, que sería una tasa mucho menor que la tasa de impuesto corporativo del 30 por ciento aplicable en México, podría fracasar en detener la transferencia de actividades por parte de las compañías mexicanas a otros países en donde por ejemplo aplique la tasa del 15 por ciento”⁷⁷.

En este sentido, el beneficio de carácter económico para adoptar el GloBe no sería significativo cuando se trate de un país dedicado a la importación de capitales, que más bien no cuenta con mucha participación de EMN que tengan operaciones en el extranjero. Bajo esa misma línea de ideas, Danny McCoy hace especial énfasis en que una de las repercusiones negativas que puede conllevar este tipo de impuesto será para aquellos países que tienen un desarrollo económico menor⁷⁸.

Es de esta forma que, se considera que el GloBe tiene un enfoque hacia los países desarrollados que cuentan con mayor participación de las EMN y que en consecuencia, tienen mayor probabilidad que estas cuenten con operaciones en el exterior, lo que en síntesis, cumpliría con los requisitos en los cuales el GloBe podría ser aplicado perfectamente.

Adicional a esto, críticos se adelantan a considerar que uno de los efectos de establecer un impuesto mínimo global será que la inversión extranjera se hará más costosa. En este sentido, puede producir menos inversión saliente debido a que incrementa la complejidad del sistema tributario y de nuevo, afectarían de manera negativa a los países en vías de desarrollo.

Achim Pross afirmaba al respecto que en cuanto a las implicaciones administrativas que conlleva es que “se trata de la regla más complicada, que incluye mayor coordinación con más jurisdicciones, se exponen a más riesgos de doble imposición, puede que no exista información no disponible tan fácilmente como lo estaría para la administración tributaria de la sede”⁷⁹.

9.1 Aplicación Pilar 2

En cuanto a la aplicación del pilar 2, asimismo tiene un enfoque multilateral. Con esto recae en que la efectividad y la puesta en marcha del GloBe depende dos etapas: la primera será la firma del tratado y su entrada en vigor entre los miembros para la

⁷⁷ Eugenio Grageda, Acuerdo sobre impuesto Mínimo Global y sus implicaciones para Mexico, *Holland & Knight Alert*. (México: 2021)

⁷⁸ “Reigniting Pillars 1 & 2: Prospects for Reform, Online Conference, Wednesday 5 May 2021”, video de YouTube, minuto 2H41:17, Danny McCoy.

⁷⁹ “Reigniting Pillars 1 & 2: Prospects for Reform, Online Conference, Wednesday 5 May 2021”, video de YouTube, minuto 2H55:12, Achim Pross (traducción no oficial)

implementación del impuesto Sujeto a la regla fiscal, STTR⁸⁰, y la segunda etapa, será la implementación en cuanto a la ley nacional de cada uno.

Sobre tiempos específicos de aplicación, la expectativa será para noviembre del 2021 ya contar con “modelos para definir el alcance y el mecanismo de las reglas para su implementación [...] y un modelo provisional del tratado”⁸¹. Después, para mediados del 2022 se tendrá el instrumento multilateral para la implementación del impuesto sujeto a la regla fiscal STTR en los tratados bilaterales vigentes. Por último, a finales del 2022 se expedirá un marco de implementación con el objetivo de facilitar la puesta en funcionamiento delo GloBe y su coordinación⁸².

Es por las razones antes descritas que el reto principal del segundo pilar está en su implementación. Se trata de pasar de un acuerdo político hacia la legislación internacional y que además se convierta en normativa doméstica de cada Estado, medio por lo cual conlleva la necesidad de esfuerzos coordinados y eficientes de varios países. Considerando también la importancia del tiempo que esto conlleve.

10. ONU, OCDE y RPAI

El cuadro a continuación tiene como objetivo demostrar las diferencias tanto como las similitudes de los sistemas de tributación que pretenden solucionar la problemática presentada.

Gráfico No.1. Cuadro comparativo a partir de los 3 modelos discutidos dentro del presente trabajo de investigación

	Modelo de la Onu	2 Pilares Ocde	RPAI
Principio - base Impositiva	Principio de Fuente o jurisdicción de mercado		
Ámbito de aplicación	Específicamente a aquellos negocios digitales automatizados	No existe una distinción de negocios y por lo mismo, aplica a todas las EMN por igual Consecuencia: se espera obtener recaudaciones más significativas	No existe una distinción de negocios y por lo mismo, aplica a todas las EMN por igual

⁸⁰ Por sus siglas en inglés: *Subject to Tax Rule*

⁸¹ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising From the Digitalisation of the Economy* (Paris: Julio 2021). 5 (Traducción no oficial)

⁸² *Ibid.*, 5.

Aplicabilidad	Se trata de un modelo que pueda ser usado en acuerdos bilaterales entre países en la que depende de sus negociaciones para determinar el % de recaudación Consecuencia: varios convenios por cada Jurisdicción que se espera un acuerdo	Un convenio multilateral para todos los estados ratificantes de la medida del pilar 1 en el que todas las medidas unilaterales quedan sin efecto. La firma de un tratado para la implementación del GloBe y la necesidad de que sea parte de la ley nacional
Concepto de Renta	No distingue rentas, su recaudación subyace en el ingreso bruto generado por una empresa digital dentro de un determinado período fiscal	Se divide conceptos de renta residual y renta de rutina Consecuencia: en un mismo negocio sobre una misma renta genera doble consecuencia y entonces genera una dualidad del sistema de tributación en la que la renta de rutina será gravada en A y la renta residual en B

Fuente: Elaboración propia a partir de la propuesta artículo 12B ONU⁸³, la declaración de dos pilares⁸⁴ y el modelo presentado por Oxford⁸⁵

11. Discusión sobre Aplicación en Ecuador

Una vez analizadas las posibles repercusiones que los pilares conllevan, es importante discutir sobre la posibilidad de adopción de los mismos en el Ecuador. A colación de esto, sobre los Convenios de Doble Imposición, CDI, “el Ecuador tiene vigentes 18 CDI bilaterales modelo MOCDE en materia de impuestos sobre la renta”⁸⁶, entre nombrar algunos países están Italia, Suiza, Rumanía, Singapur, Alemania, y otros.

La evolución por parte del Ecuador y su participación en este tipo de convenios se dió por primera vez con Alemania en el año 1987, de ahí se pone en manifiesto la voluntad del Ecuador en firmar acuerdos y ser parte de negociaciones gracias a la cantidad de tratados vigentes en la actualidad.

Ahora bien, la recaudación fiscal del IVA sobre los servicios digitales importados en Ecuador a través de la Ley de Simplificación Tributaria empezó su vigencia a partir

⁸³ UN Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters - Session E/C.18/2021/CRP.1 “The Proposed Draft for a New Article 12B and Commentary”

⁸⁴ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising From the Digitalisation of the Economy* (Paris: Octubre 2021).

⁸⁵ Michael P. Devereux, Alan J. Auerbach, Michael Keen, Paul Oosterhuis, Wolfgang Schön, y John Vella, *Taxing Profit in a Global Economy: A Report of the Oxford International Tax Group*.

⁸⁶ Betsayda Sarahi Barros Moreta. “Los convenios para evitar la doble tributación suscritos por Ecuador” (Quito: Universidad Andina Simón Bolívar, 2020), 59-63

del 16 de septiembre de 2020. Una noticia publicada en el diario de El Universo en enero del año 2021 comentaba que en los meses de cobro del impuesto se había retenido alrededor de \$ 2'401.392⁸⁷ en concepto de IVA sobre servicios digitales. Y por tanto, la tendencia determina que se prevé una recaudación de impuesto del IVA de alrededor de \$19 millones de recaudaciones en este año⁸⁸.

En consecuencia a partir de un cálculo estimado del número antes mencionado, los ingresos gravables de tales transacciones hacia las empresas extranjeras digitales, son alrededor de \$158 millones⁸⁹. Con lo cual, si se parte de la idea central que los negocios digitales cuentan con alrededor del 70% del margen de utilidad contable, entonces maso menos se trataría de alrededor de \$110 millones como base imponible⁹⁰ para determinación del IR.

Sobre tal base imponible, se realiza el cálculo del 25%⁹¹ del IR, teniendo como resultado un valor aproximado de \$27 millones en concepto de tal impuesto particularmente. Ingresos fiscales que, a luz de la normativa vigente en el Ecuador, no están sujetos de declaración y por mismo, de aportación tributaria por tratarse de multinacionales que no cuentan con un EP dentro de territorio ecuatoriano.

Aunque las cifras detalladas anteriormente son simples referencias, el propósito del ejemplo es ilustrar que la cadena de negocios digitales efectivamente tiene una presencia en el Ecuador, pues, 'constituye una jurisdicción de mercado' y que por lo mismo, regular tales transacciones puede significar una mayor de recaudación tributaria para el Fisco.

En cuanto a la implementación del GloBe, como se mencionó anteriormente, se trata de una iniciativa orientada hacia los países exportadores de capital, en razón de ser aquellos en los cuales las empresas con mayor influencia económica mundial se

⁸⁷ Jorge Villón, *SRI prevé recaudar \$ 19 millones por servicios digitales este 2021*, (Quito: 14 de enero de 2021) Disponible en: [https://www.eluniverso.com/noticias/2021/01/13/nota/9527644/servicios-digitales-recaudacion-2021-ecuador/#:~:text=Unos%2019%20millones%20de%20d%C3%B3lares,\(no%20residentes%20en%20Ecuador\).](https://www.eluniverso.com/noticias/2021/01/13/nota/9527644/servicios-digitales-recaudacion-2021-ecuador/#:~:text=Unos%2019%20millones%20de%20d%C3%B3lares,(no%20residentes%20en%20Ecuador).) (Último acceso: 15 de noviembre de 2021)

⁸⁸ Jorge Villón, *SRI prevé recaudar \$ 19 millones por servicios digitales este 2021*, (Quito: 14 de enero de 2021) Disponible en: [https://www.eluniverso.com/noticias/2021/01/13/nota/9527644/servicios-digitales-recaudacion-2021-ecuador/#:~:text=Unos%2019%20millones%20de%20d%C3%B3lares,\(no%20residentes%20en%20Ecuador\).](https://www.eluniverso.com/noticias/2021/01/13/nota/9527644/servicios-digitales-recaudacion-2021-ecuador/#:~:text=Unos%2019%20millones%20de%20d%C3%B3lares,(no%20residentes%20en%20Ecuador).) (Último acceso: 15 de noviembre de 2021)

⁸⁹ Cálculo realizado en un supuesto que una empresa digital tenga entre alrededor del 70% de margen de utilidad contable

⁹⁰ Para fines del ejemplo no se ha tomado en cuenta los costos y gastos incurridos, ni tampoco el 15% de participación laboral prevista en la ley.

⁹¹ Artículo 37, LRTI

encuentran. Por el contrario, el Ecuador al ser parte de países importadores de capital, se reflexiona que su implementación no produzca tanta incidencia como se esperaría.

Cabe indicar que el porcentaje de recaudación del IR para sociedades en el Ecuador está sujeta al 25%⁹² y el GloBe con el 12%. Siendo este último menor que el establecido por el Ecuador, consecuentemente, no es un porcentaje competitivo para el mismo debido a que, a un porcentaje más alto de recaudación, mayor cantidad de contribución.

Empero, la intención y la evolución de la comunidad internacional se manifiesta a través de los dos pilares, teniendo como consecuencia sin duda el establecimiento de una tendencia a largo plazo en la cual eventualmente los países tomarán como base para la regulación del comercio electrónico.

12. Conclusiones

Si se presta atención en el desarrollo de las tecnologías digitales, éstas tienen una evolución en formas poco probables de predecir. La presencia física como instrumento para la prestación de servicios o venta de bienes ya no es el único medio de hacer negocios. En esto recae la urgencia de una reforma de las normas tributarias, mismas que han dejado de responder a una realidad actual. Ser parte de estos cambios y estar en constante evolución posibilitará tener un sistema bajo control y evitar la elusión tributaria.

La declaración de dos pilares discutida por la OCDE y concertado por países miembros sin duda representa un momento histórico e importante para el derecho tributario internacional. Motivo por el cual los sistemas jurisdiccionales en materia de tributación experimentarán cambios dentro de los próximos cinco o diez años a partir de su emisión.

Como se explicó anteriormente, reformular el nexo de la presencia física, el cual ya ha dejado de ser requisito indispensable para las transacciones, y más bien trasladarlo a un sistema relacionado con la ubicación de aquellos consumidores, es decir al principio donde la renta se ubica como tal, resuelve uno de los problemas sobre a qué Estado le corresponde la potestad tributaria sobre cuáles ingresos. A su vez que se pretende que, el impuesto mínimo global reduzca la competencia fiscal, evitar el traslado de beneficios hacia de paraísos fiscales y aumentar la recaudación tributaria.

⁹² Artículo 37, LRTI

Por otra parte, las iniciativas tales como la de la ONU así como también la de Oxford permiten demostrar que efectivamente el concepto de establecimiento permanente ha quedado en desuso y que en consecuencia, existe una intención por parte de la comunidad internacional mas bien de trasladarse a un concepto de un nexo con los consumidores como tal, donde la cadena de negocio termina.

Aún así, sobre el gráfico presentado, debido a la extensión y especificidad del presente trabajo no es posible ahondar en un análisis exhaustivo de las otras dos propuestas, sin embargo, una vez implementado los dos pilares por la OCDE, entonces cabría en un futuro un análisis comparativo a mayor profundidad.

La novedad del presente trabajo radica en la actualidad del proyecto. Se presenta una solución a un problema de índole global que se ha tratado desde hace tiempo atrás y a su vez, se ha tratado de responder a la pregunta ¿Cuál es el alcance y las posibles repercusiones que pueden surgir en la adopción de los dos pilares en Ecuador?.

Al tratarse de un tema tan reciente, la falta de información y recursos para su investigación fue limitada, sin embargo, se ha logrado responder a la pregunta de investigación, a través de una posible aproximación en base a la misma declaración, comentarios de miembros de la OCDE como de las EMN y adelantarse a los posibles efectos y repercusiones que este podría conllevar en un futuro.

Durante el tiempo de redacción de presente trabajo, la declaración se encuentra en sus etapas iniciales. Por lo mismo, una vez que estas se hayan implementado en su totalidad, si que cabría una nueva línea de investigación desde un enfoque mas bien de la efectividad o no de los mismos.

La segunda parte de la pregunta de investigación trata sobre la conveniencia de su adopción en el Ecuador. Como se comentó anteriormente, aunque ciertas particularidades de los pilares están dedicadas hacia mercados muy específicos, umbral de aplicación del pilar 1, y hacia los países exportadores de capital, GloBe, eventualmente los países se verán encaminados a adoptar soluciones similares contenidas en los dos pilares.

En concreto, los pilares se encuentran en un período prematuro, por lo cual no es conveniente adoptarlas precisamente durante esta etapa ya que su incidencia en el Ecuador no sería la esperada. Sin embargo, se enfatiza una vez más en que persiste la necesidad de regulación de un vacío legal existente en el sistema tributario ecuatoriano y que la declaración podría ser guía para una reforma legal a futuro o eventualmente su adopción como tal.