

UNIVERSIDAD SAN FRANCISCO DE QUITO USFQ

Colegio de Jurisprudencia

**Aplicación del impuesto mínimo global y la vulneración de la
soberanía estatal**

Ana Verónica Camacho Moreno

Jurisprudencia

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

Quito, 24 de noviembre de 2023

© 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: Ana Verónica Camacho Moreno

Código: 00209180

Cédula de identidad: 1719814392

Lugar y fecha: Quito, 24 noviembre de 2023

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UNPUBLISHED DOCUMENT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>.

**APLICACIÓN DEL IMPUESTO MÍNIMO GLOBAL Y LA VULNERACIÓN DE LA SOBERANÍA
ESTATAL¹**

**THE ENFORCEMENT OF THE GLOBAL MINIMUM TAX AND THE VIOLATION OF STATE
SOVEREIGNTY**

Ana Verónica Camacho Moreno²

anaverocamacho@gmail.com

RESUMEN

La globalización ha tenido un impacto magno en la sociedad, especialmente en la recaudación fiscal de los países. La integración económica entre naciones ha planteado desafíos para la soberanía y el gobierno de los países, ya que las economías más desarrolladas a través del plan de acción de la Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) busca implementar un impuesto mínimo del 15% a las utilidades de las empresas multinacionales en todo el mundo. Esto significa un problema para los Estados ya que el tener una tasa impositiva determinada puede vulnerar su soberanía.

PALABRAS CLAVE

Pilar 2, OCDE, BEPS, Empresas multinacionales, Impuesto a la renta, Derecho tributario, Beneficios tributarios

SUMMARY

Globalization has had a great impact on society, especially on countries' tax collection. Economic integration between nations has posed challenges for the sovereignty and government of countries, as the most developed economies through the BEPS action plan seek to implement a minimum tax of 15% on the profits of multinational companies around the world. This is a problem for States since having a certain tax rate can violate their sovereignty.

KEY WORDS

Pillar 2, OECD, BEPS, Multinational companies, Income tax, Tax law, Tax benefits

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 Carlos Coronel Endara.

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 DEL ARTE.**– **5. GLOBALIZACIÓN Y LA TRIBUTACIÓN FISCAL.** – **6. SOBERANÍA Y EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE .** – **7. ACERCAMIENTO A LA OCDE.** – **8. ACERCAMIENTO AL PLAN DE ACCIÓN BEPS – LOS DOS PILARES.** **8.1. PILAR 2 DEL PLAN DE ACCIÓN BEPS – EL IMPUESTO MÍNIMO GLOBAL.**– **9. APLICACIÓN DEL PILAR 2.** – **10. LAS EMPRESAS MULTINACIONALES, EL ESTADO Y EL PILAR 2.**– **10.1. VULNERACIÓN A LA SOBERANÍA ESTATAL.**– **10.1.1. EFECTOS DE LA VULNERACIÓN A LA SOBERANÍA ESTATAL EN PAÍSES EN DESARROLLO Y BENEFICIOS TRIBUTARIOS**– **11. CONCLUSIONES.** –

1. Introducción

La globalización es un fenómeno el cual ha creado un gran impacto en la sociedad. Pues esta ha generado una mayor integración económica entre países por lo que ha llegado a afectar la recaudación fiscal. De cierta manera la globalización puede alcanzar un impacto negativo para las soberanías y gobiernos de los países o Estados, algo que antes no era tomado en cuenta. Esto es, porque no existía el intercambio económico y social entre los países. Las economías más desarrolladas son partícipes de la propuesta hecha por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), en donde se busca aplicar un impuesto mínimo global del 15% a las utilidades de las empresas multinacionales (EMN), sin importar en donde se encuentren.

Más aún ha generado un impacto en las empresas partícipes del comercio electrónico ya que con la globalización se ha sobrepasado las barreras territoriales y ahora dominan la industria. El tener este comercio electrónico global ha puesto en marcha el proyecto BEPS, pues el comercio electrónico rompe los esquemas de las normas de tributación existentes ya que estas son para un modelo económico con fronteras. A través de la globalización, en donde no existen fronteras, en donde la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico ha buscado implementar una tasación mínima para evadir la elusión fiscal de las empresas multinacionales.

Con un enfoque mayor en el impuesto a la Renta (IR) a las personas jurídicas a nivel internacional, como son las empresas multinacionales el no tener regulación ha hecho que estas se vean beneficiadas en varios gobiernos, pues existen beneficios tributarios los cuales

abren el espacio para una estrategia tributaria para así reducir las imposiciones de las empresas multinacionales como son los paraísos fiscales o los países que permiten las exenciones. El tener este tipo de beneficio y decisión por parte de los Estados, muchas veces apoya a la economía de ellos y fomenta el trabajo e inversión extranjera. Sin embargo, esta idea de estrategia, puede ser vista como evasión fiscal.

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) será esencial para este artículo, ya que esta busca solucionar e implementar soluciones a problemas económicos globales entre esos la evasión fiscal. Dicha organización emitió un proyecto el cual contiene varias pilares para de esa forma abordar todo tipo de desafío que ha presentado la globalización y economía digital. Para este artículo, se tomará en cuenta el Pilar 2 del proyecto, el cual corresponde a la tasa impositiva correspondiente al 15%.

El presente trabajo busca demostrar que la tasa impositiva del impuesto mínimo global vulnera a la soberanía estatal ya que esta impone un impuesto el cual los Estados deben seguir, privándolos de su libre albedrío en cuanto a la regularización y recaudación tributaria que tiene cada Estado. Dentro del artículo se pondrá en análisis la aplicación del Pilar 2 del proyecto propuesto por la OCDE y el efecto que tiene la diligencia de este en los Estados que aún se encuentran en desarrollo o tienen beneficios tributarios como sustento a su economía.

2. Marco normativo

Es de suma importancia comenzar el artículo explicando los mecanismos establecidos para la recaudación tributaria en el mundo, sin embargo, siendo ecuatoriana, me basaré en la recaudación tributaria del Ecuador. El Impuesto a la Renta (IR) es uno de los tributos más importantes para la recaudación del país y es regulado a través de la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI), que es definido en su artículo primero y segundo donde se prescribe que, el impuesto a la renta son “1) los ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos a título gratuito o a título oneroso provenientes del trabajo, del capital o de ambas fuentes, consistentes en dinero, especies o servicios; y 2) Los ingresos obtenidos en el exterior por personas naturales domiciliadas en el país o por sociedades nacionales (...)”³. Así mismo dicho de otra manera por Jaime Pazmiño, el IR “es un impuesto directo mediante el cual se

³ Art. 2 Ley de Régimen Tributario Interno [LRTI]. R.O Suplemento 423, de 07 de noviembre de 2004, última reforma - 20 de junio de 2023.

gravan los ingresos de fuente en un país, dentro de un periodo fiscal determinado, puede ser sobre personas naturales o sobre personas jurídicas.”⁴ Dicho artículo establece como sujeto activo al Estado, el cual es administrado por el Servicio De Rentas Internas (SRI) y los contribuyentes son por lo tanto las personas naturales, personas jurídicas nacionales o extranjeras.⁵

El Reglamento de aplicación de la LRTI es relevante puesto que establece el marco legal para la recaudación, determinación y limitación de los conceptos que son explícitos que se encuentran dentro de la norma. Es importante destacar que, desde la perspectiva tributaria, una sociedad es aquella entidad económica o de patrimonio independiente de los miembros⁶, tomando en cuenta de igual a las sociedades extranjeras o multinacionales.

Por otro lado, resulta pertinente abordar el significado de soberanía estatal, pues es de gran relevancia para el artículo para determinar los límites de un Estado y de la aplicación de normas o impuestos, como es el caso el Impuesto a la Renta (IR). La soberanía según Kaiser⁷ es “uno de los principios cardinales de la teoría del Estado. La soberanía de los Estados denota el derecho legal inalienable, exclusivo y supremo de ejercer poder dentro del área de su poder.”⁸ El único que puede tener soberanía es el Estado, es este que a través de sus funciones como es el Legislativo, Ejecutivo o judicial puede tomar las decisiones y autorregularse a través de las formas que establece. Por ejemplo, en Ecuador, en su ley de régimen tributario establece el porcentaje del valor del impuesto a la renta que varía dependiendo si es persona natural o jurídica.

Así mismo, de la misma ley en su artículo innumerado tras el artículo 4 se define a los paraísos fiscales como:

Aquellos regímenes o jurisdicciones en los que se cumplan al menos dos de las siguientes condiciones:

⁴ Jaime Pazmiño, Impuesto a la Renta en la economía digital ¿Cuál es la situación del país?, *Juris Dictio* Vol. 26, (2020), 105-120.

⁵ Art 3 Ley de Régimen Tributario Interno [LRTI]. R.O Suplemento 423, de 07 de noviembre de 2004, última reforma - 20 de junio de 2023.

⁶ Art. 98 Ley de Régimen Tributario Interno [LRTI]. R.O Suplemento 423, de 07 de noviembre de 2004, última reforma - 20 de junio de 2023.

⁷ Stefan A. Kaiser, El ejercicio de la soberanía de los Estados. *Manuel Becerra Ramírez y Klaus Theodor Müeller Uhlenbrock (coords.), Soberanía y juridificación en las relaciones internacionales, México, Instituto de investigaciones jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, (2010), 85-105.*

⁸ *Ibid.*

1. Tener una tasa efectiva de impuesto sobre la renta o impuestos de naturaleza idéntica o análoga inferior a un sesenta por ciento (60%) a la que corresponda en el Ecuador o que dicha tarifa sea desconocida.
2. Permitir que el ejercicio de actividades económicas, financieras, productivas o comerciales no se desarrolle sustancialmente dentro de la respectiva jurisdicción o régimen, con el fin de acogerse a beneficios tributarios propios de la jurisdicción o régimen.
3. Ausencia de un efectivo intercambio de información conforme estándares internacionales de transparencia, tales como la disponibilidad y el acceso a información por parte de las autoridades competentes sobre la propiedad de las sociedades, incluyendo los propietarios legales y los beneficiarios efectivos, registros contables fiables e información de cuentas bancarias, así como la existencia de mecanismos que impliquen un intercambio efectivo de información. (...)

Este es otro ejemplo donde se demuestra la autorregulación del Estado. Aquí las sociedades extranjeras y las empresas multinacionales muchas veces resultan ser beneficiadas de los paraísos fiscales debido a que el porcentaje de la tributación del Impuesto a la Renta, es bajo. Adicionalmente, esto beneficia al mismo Estado que tiene esta jurisdicción motivando a la inversión real de las sociedades.⁹ Los paraísos fiscales al tener una fiscalidad nula o reducida, son una gran forma de atraer a las empresas, dinero e inversión. Este acceso o beneficio presentado por países generalmente en desarrollo o de baja tributación apoya a la economía mundial e inversión por parte de las empresas más grandes, porque a través de este acceso se genera beneficios al país y a su economía. Es importante mencionar que todo el sistema financiero se mueve a través de inversiones y las entidades tributarias buscan invertir su dinero sin tener mucha pérdida.¹⁰ Por ejemplo, las empresas multinacionales utilizan este tipo de beneficio tributario para tener una mejor rentabilidad y maximizar sus beneficios a través de la fragmentación de sus actividades .

Los paraísos fiscales no son los únicos beneficios tributarios que puede tener una sociedad, pues de igual manera existen las exenciones o exoneraciones tributarias, algo que

⁹ Espinosa, Alberto Garzón. "Paraísos fiscales en la globalización financiera." *Historia actual online* , 26 (2011): 141-153.

¹⁰ *Ibid.*

se aplica con frecuencia en la jurisdicción ecuatoriana. En la LRTI, una exención es “es la exclusión o la dispensa legal de la obligación tributaria, establecida por razones de orden público, económico o social.”¹¹ Las exenciones tributarias, como fue mencionado, son reducciones o excepciones que se concede a un contribuyente por diversas razones ya sean sociales y económicos, en el caso de las empresas multinacionales, evidentemente son beneficios económicos que fomentan de igual manera a una mayor inversión presentan un mayor interés para invertir y tener una sucursal en el país con este tipo de beneficios.

3. Marco teórico

En la actualidad, existen dos tendencias por las cuales un Estado se fundamenta para la recaudación de tributos para el Impuesto a la Renta (IR). Una se basa en la residencia y la otra en la jurisdicción territorial.

La primera, como se mencionó, se basa en la residencia en donde se impondrá el gravamen al residente sobre todas las rentas tomando en cuenta de igual manera lo que este obtiene en el extranjero,¹² demostrando así, que el IR es completamente independiente de cada Estado y solo debe tributarlo una sola vez. Según Mario Soto Figueroa, autor y catedrático mexicano, confirma que dicha tendencia es utilizada por los países de primer mundo o desarrollados, puesto a que estos son exportadores y responsables de la movilización de capital. Al usar la tendencia de residencia, sin importar el lugar donde se encuentre la sociedad, se gravará la renta de la misma manera, sin afectar a las empresas multinacionales.

La segunda tendencia hace un énfasis distinto en la fuente, pues este se enfoca en la jurisdicción territorial. Dicha teoría es completamente opuesta a la primera, pues sin importar de donde sea el contribuyente, el Estado tiene la facultad de cobrar el impuesto a la renta correspondiente a su estado. Es decir, el Estado es soberano y a través de su autonomía de voluntad puede imponer la tributación para el contribuyente. El Estado en donde se encuentre el contribuyente tiene la potestad de gravar el impuesto a la renta proporcionalmente tomando en cuenta el origen y la fuente. Esta teoría da mayor autonomía a los Estados por lo que

¹¹ Art. 32 Ley de Régimen Tributario Interno [LRTI]. R.O Suplemento 423, de 07 de noviembre de 2004, última reforma - 20 de junio de 2023.

¹² Mario Soto Figueroa, *Derecho Tributario Internacional* (Ciudad de México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2017), 112-115

incentiva a la inversión extranjera y a las empresas multinacionales para invertir y tener su sociedad en las jurisdicciones que se encuentren dentro de esta teoría ya que toda inversión que sea realizada dentro del territorio o Estado, se mantienen dentro de esa tributación dejando a un lado la residencia.¹³ Dentro de esta teoría se determina el derecho impositivo de tributación al país en donde ocurren las ventas de la empresa. Esto es de suma importancia para las empresas multinacionales, ya que la declaración de impuestos se realizará “en el lugar en el que se realizan ventas, independientemente de si la empresa también tiene actividades o activos allí (...)”¹⁴.

Sin embargo, se debe destacar que estas teorías no son exclusorias, por lo que un Estado podría usar las dos, es más, al centrar este artículo en las iniciativas emitidas por el proyecto de la OCDE y el efecto que tiene en la soberanía estatal, aunque la OCDE contenga una mezcla de ambas teorías, para el fin de este artículo se tendrá una mayor inclinación a la segunda.

4. Estado del Arte

La OCDE desarrolló el proyecto BEPS¹⁵ que tiene un enfoque a las prácticas fiscales agresivas aplicadas por las empresas multinacionales para su carga impositiva, tiene como fin combatir la erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios.¹⁶ Tiene como fin proponer estrategias fiscales para las empresas multinacionales y de esa manera reducir las obligaciones ficales o transponer beneficios de la tributación hacia jurisdicciones que tienen beneficios tributarios como son las de menor o nula imposición fiscal.

Dicho proyecto tiene 2 pilares los cuales tienen diversos enfoques dentro de la economía. Estos son: 1) Reasignación de Beneficios y Derechos de Imposición y 2) Impuesto Mínimo Global.¹⁷ Específicamente el Pilar 2 – Impuesto Mínimo Global - trata de la

¹³ Mario Soto Figueroa, *Derecho Tributario Internacional* (Ciudad de México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2017), 112-115

¹⁴ Michael P. Devereux, *et all*, *Taxing Profit in a Global Economy: A Report of the Oxford International Tax Group* (Nueva York: Oxford University Press, 2021), 34.

¹⁵ Por sus siglas en ingles Base Erosion and Profit Shifting

¹⁶ OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, (2013). Disponible en: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>.

¹⁷ Luchessi, M., & Antón, F. S. (2021). *Tax Compliance y Planificación Fiscal Internacional en la era Post Beps* (Vol. 1340). ARANZADI/CIVITAS.

imposición de una tasa impositiva en donde se establece una tasa del 15% a todas las empresas multinacionales que se encuentren dentro de los Estados afiliados a la OCDE.

El autor Pascal Saint-Amans, autor francés y director del centro de administración y políticas tributarias la OCDE, explica que el Pilar 2 del proyecto BEPS de la OCDE se creó en respuesta a la preocupación de los Estados sobre la variación de la base imponible y los beneficios que varios Estados tienen para fomentar la inversión.¹⁸ Por lo que dicho pilar tiene como fin, junto al resto de pilares la evasión fiscal. Este concepto se lo puede examinar a través de un análisis económico del derecho, donde se puede determinar los incentivos económicos y que no son los cuales tienen las empresas multinacionales en cuanto a la adopción de medidas tributarias e inversión en los Estados involucrados.

De forma conjunta se puede analizar la relación que esto tiene con la doble imposición, pues al tener un impuesto mínimo global algunos de los países involucrados podrían estar cobrando dos veces el impuesto, el propuesto por la OCDE y el impuesto a la renta. En este sentido, se considera conveniente celebrar convenios bilaterales entre los Estados contratantes para así tener regularizado el impuesto para las empresas multinacionales ya que se pone en cuestión a quién le corresponde la potestad tributaria. Según Doerbeng y Hinnekens, se debe establecer límites físicos ya que la potestad tributaria es el establecimiento de la empresa multinacional.¹⁹ Muchas veces esto se puede poner a duda, pues hay ocasiones en donde no se puede establecer un sistema unificado de tributación ya que resulta vulnerar a los Estados y su autonomía de voluntad.²⁰

La globalización ha hecho que esto sea más difícil, pues varios autores, por ejemplo, José Vicente Troya considera que se debería armonizar el derecho tributario y crear una uniformidad de legislaciones a través de la suscripción de tratados internacionales.²¹ Si bien la propuesta de la OCDE busca tener uniformidad entre los Estados, de igual manera pone en riesgo la soberanía estatal puesto que se regula de la misma manera a todos y no se toma en cuenta la economía de cada país. Dicho de otro modo, es complicado tratar al régimen de

¹⁸ “Global Digital Tax deal: a multilateral solution to the end corporate tax avoidance”, Spotify Podcast, Pascal Saint-Amans.

¹⁹ Michael P. Devereux, *et al*, *Taxing Profit in a Global Economy: A Report of the Oxford International Tax Group*, 103

²⁰ Richard Doernerg; Luc Hinnekens, “Electronic Commerce and International Taxation” *Suffolk*

²¹ José Vicente Troya “*Estudios de Derecho Tributario*”, (Quito: Corporación Editora Nacional, 1998)

tributación del Impuesto a la Renta de sociedades como uno solo, ya que como se mencionó previamente cada Estado a través de su soberanía y conceptos sustenta su potestad tributaria.

Si bien una unificación puede ser beneficiosa ya que hace que el ejercicio fiscal esté regulado, de igual manera esto puede perjudicar a un Estado porque limita su propia regulación. Cada Estado tiene su producto interno bruto y riesgo país particular por lo que unificar los tributos muchas veces puede perjudicar a un Estado haciéndolo reducir la tributación, o de igual manera puede perjudicar a una empresa, en donde por circunstancias de regulación, deban tributar y tener una doble imposición.

5. Globalización y la tributación fiscal

La globalización crea un impacto no únicamente en el ambiente económico, sino también en la sociedad, su política y todo lo que conlleva de ella. La tecnología y movilidad de las personas ha hecho que exista un intercambio de información masiva en todo el mundo. Sin embargo, esta si ha hecho un cambio en la recaudación fiscal. La OCDE ha visto a esto como una herramienta, por lo que a través del Pilar 2 quiere implementar un impuesto mínimo global para así evitar la evasión y elusión de impuestos.

El sistema tributario ha seguido las mismas reglas desde hace varios años, la regla de la territorialidad.²² Es decir que en cada territorio se fija una tasa y esa es la que la empresa debe pagar al Estado, ellos tienen el poder de elegir diferentes bases imponibles, determinar hechos generadores y modificar la tasa según los intereses, tipos impositivos y sin tener ninguna negociación o regulación internacional para implementar el impuesto a la renta.

La globalización y la inversión extranjera han generado cambios en la recaudación fiscal, esta dentro del ámbito económico ha generado una intreconexión y creado diversos efectos en distintas áreas. Entre esas, en el derecho tributario. Uno de los impactos más grandes, como se ha mencionado, es la competencia fiscal²³ de los países ya que los Estados buscan y se esfuerzan para atraer a las empresas multinacionales a través de reducción de tasas u incentivos fiscales. Si bien los países reducen sus impuestos, esto genera atracción e inversión para el Estado y fomento de un movimiento económico.

El plan de acción de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS) es un fenómeno que apareció gracias a la globalización ya que al tener un intercambio

²² 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)

²³ *Ibid.*

económico las empresas multinacionales aprovecharon de la movilidad de los ingresos y las estructuras internacionales para tener una planificación fiscal eficiente. Sin embargo, al ver esto, y como será analizado a través de todo el trabajo, se está intentando poner límites a las empresas multinacionales. No obstante, se debe tomar en cuenta que el limitar a las empresas e intentar regular la capacidad de recaudar para los Estados se puede ver perjudicado por la propuesta del plan de acción BEPS ya que es generalizado y no se toma en cuenta la situación económica de cada uno.

Viéndolo de ese modo, la fiscalización se ha convertido en un tema desafiante para las autoridades tributarias alrededor del mundo. Ahora todo es más complejo. Las transacciones internacionales y las leyes fiscales de cada país complican el seguimiento de las obligaciones de las empresas multinacionales y la OCDE ha intentado ponerle una solución a través de la cooperación internacional.²⁴

Si bien la cooperación internacional emergió de una respuesta a los desafíos fiscales dado a la globalización, es ahí en donde se llega a acuerdos bilaterales y multilaterales entre los países para velar por lo mejor de los Estados e intentar adaptarse al fenómeno de la globalización.

6. Soberanía Estatal y el establecimiento permanente

Cada Estado tiene la facultad de regularse y proponer sus propias reglas y normas. Entre esas está la facultad de determinar el impuesto a la renta. Por ejemplo, en el ordenamiento jurídico ecuatoriano, en su artículo 2 del reglamento a la LRTI prescribe que las sociedades extranjeras que no se encuentran domiciliadas en el país no pueden estar sujetas al Impuesto a la Renta a excepción de que la empresa tenga un establecimiento permanente dentro del territorio.²⁵ Es decir, que el Estado creó esta norma que trata de una excepción de la renta mundial ya que solo formará parte de la tributación siempre y cuando tenga un establecimiento permanente en el país.

El establecimiento permanente es una extensión del domicilio de la empresa, por lo que es un término relevante al relacionarlo con las empresas multinacionales y el impuesto

²⁴ 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 oficial)

²⁵ Art. 2, Reglamento para aplicación Ley de Régimen Tributario Interno. R.O Suplemento 209, de 08 del 2020, última reforma: 21 de septiembre del 2023.

mínimo global propuesto por la BEPS. Según la OCDE, este es un criterio que se basa en la presencia física de la sociedad y su presencia económica en el país donde se encuentre el establecimiento.

7. Acercamiento a la OCDE

La OCDE es una organización que se dedica, junto a varios Estados, a establecer políticas públicas y normas internacionales para combatir la evasión fiscal. La búsqueda de evadir la erosión fiscal de las bases imponibles se vio reflejada en el año 2013 con el denominado proyecto BEPS. Dicho proyecto se creó simultáneamente con alrededor de 120 miembros que buscan reintegrar “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.”²⁶ Se crearon 15 Acciones a las medidas del proyecto BEPS que se acordó en el año 2015, las cuales se basan en varios conceptos como la transparencia y armonización de la normativa internacional.²⁷

Es importante destacar que la política de la OCDE está en contra de los paraísos fiscales y cualquier tipo de incentivo tributario para las empresas multinacionales. Si bien los Estados buscan cuidar su recaudación fiscal, es relevante la participación de las empresas multinacionales. En el manual de Derecho Tributario de César Montaña Galarza se puede considerar que la “BEPS es un instrumento técnico que no toca aspectos de fondo, mismo que en últimas garantizará en mayor medida la tributación en el Estado de residencia de quienes hacen actividad y negocios internacionales”, por lo que se puede entender que la BEPS tiene como único fin la protección de la recaudación fiscal.

8. Acercamiento al Proyecto BEPS – Los dos pilares

En el año 2022 137 países y jurisdicciones que representan más del 90% del Producto Interno Bruto (PIB)²⁸ mundial se juntaron y crearon un enfoque en dos pilares 1) Reasignación de Beneficios y Derechos de Imposición, 2) Impuesto Mínimo Global. Su

²⁶ Raquel Álamo Murillo, “*La economía digital y el Comercio Electrónico, su incidencia en el sistema tributario*” (Madrid: Dykinson, 2016), 135

²⁷ *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, (2013). Disponible en: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>.

²⁸ *Ibid.*

objetivo es establecer un marco de fiscalidad internacional para el año 2023 con un enfoque económico para los Estados.²⁹ El proyecto es la rerepresentación de la iniciativa de varias negociaciones que fueron promovidas por la OCDE dentro de la última década, pues está encaminada a disminuir cualquier tipo de práctica de elusión fiscal por parte de las EMN para así hacer que estas sociedades contribuyan una parte justa de la recaudación que obtienen anualmente. Dicho proyecto, como se ha mencionado a lo largo del artículo, se relaciona con la regularización y armonización internacional, pues el proyecto BEPS busca prevenir la evasión fiscal. Esta reasignación es para que las jurisdicciones para que estas tengan un beneficio dentro de la jurisdicción del mercado y obtengan una renta adecuada independientemente si la sociedad tiene o no un establecimiento fijo en el Estado en el que se encuentra.

Para una comprensión más profunda, resulta crucial entender los dos pilares de la organización económica. Dentro de este título se presentará de forma breve al primer pilar sin ahondar ni profundizarlo pues no es necesario. El Pilar 1 tiene como presupuesto la reasignación de la potestad tributaria. Es decir, busca un marco sostenible tributario para que los tributos sean asignados de la manera más eficiente y equitativa.³⁰ Este tipo de reasignación tributaria se llama jurisdicción de mercado, este Pilar se creó para que de cierta forma se evite una doble imposición a las empresas. Dicha jurisdicción lo que busca es encontrar un nexo entre el contribuyente, que dentro de este trabajo serían las empresas EMN para encontrarles una jurisdicción aplicable para el impuesto a la renta.

Visto desde esta perspectiva, la empresa multinacional no estaría vinculada a un establecimiento permanente, sino al territorio en donde se encuentran los clientes de la empresa facturados. En otras palabras, se aplica una teoría mucho más territorial y no donde está la sede de la empresa, siempre y cuando el valor facturado de la empresa sea dentro de la facturación mínima que corresponde a 1 millón de euros de ingresos provenientes de la jurisdicción del mercado.³¹

²⁹ *Ibid.*

³⁰ OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, (2013). Disponible en: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>.

³¹ 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 oficial)

Asimismo, es importante mencionar que el Pilar 1 se divide en dos: el monto A y B. El primero corresponde a la reasignación en donde se traslada el derecho impositivo sobre las rentas residuales de la jurisdicción del mercado y el monto B, que determina la asignación del monto estándar en donde los países utilizan las deducciones de marketing y de publicidad, lo que es un tema que no se ha analizado a fondo. El monto B es la plena competencia o el principio de *arms length*, lo que significa sin importar las fuentes de las transacciones celebrada entre partes, esta deberá interpretarse como transacciones independientes.³²

Finalmente en cuanto a la aplicación el Pilar 1 ha establecido plazos para el cumplimiento de los requisitos tanto de la OCDE como los que se encuentran en el marco inclusivo, en donde se establece que el Pilar 1 será para todos los sectores a excepción de los de la industria extractora y el sistema financiero. Esto, porque el primero la asignación tributaria pertenece a la ubicación en donde se realicen los extractos y los otros son estrictamente de donde circula el dinero, haciéndolo muy difícil aplicar el Pilar 1.

Adicionalmente, es fundamental comprender la soberanía estatal, es decir la autonomía de voluntad que tiene un Estado para autoregularse, algo que disuade del proyecto BEPS de la OCDE; debido a que los sistemas fiscales y las EMN formarían parte de un grupo total y perjudicaría a la soberanía estatal al formar parte de una planificación fiscal agresiva.³³ En otras palabras, el proyecto BEPS puede ser comprendido como una de las limitaciones a la soberanía estatal.

8.1. Pilar 2 del Proyecto BEPS – Impuesto Mínimo Global

El Pilar 2 del Proyecto BEPS, tiene como fin proponer un impuesto mínimo global. Dicho Pilar se concentra en la globalización, en la introducción de un enfoque global para que de esa manera se garantice la tributación por parte de las EMN. Al implementar el Pilar 2, se estaría estableciendo una tasa base equivalente al 15%, es decir que sin importar el país en donde se encuentre, se deberá aplicar esa tasa, ya sea inferior o superior para el Estado, dejando a un lado sus incentivos fiscales.

El impuesto mínimo global es autoritario, como se mencionó previamente se omite lo que es propuesto por los Estados fiscales. Esto le quita protagonismo a la soberanía estatal.

³² Ver, OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital* (2017), 62.

³³ Ver, OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital* (2017), 62.

Este concepto alude al principio fundamental que tienen los estados, es decir al derecho y autoridad que cada estado tiene para tomar sus propias decisiones por la autonomía de voluntad y tener un control interno dentro del Estado, en este caso específico, los asuntos fiscales.

Es imprescindible mencionar que el impuesto mínimo global, es decir la tasa impositiva equivalente al 15% es que las EMN, deben superar los ingresos de 750 millones de euros al año³⁴

. Por lo que se debe considerar la renta bruta y el alcance de la base imponible que se relaciona con el número de negocios que tiene cada EMN.

Esta tasa impositiva que es propuesta por parte del proyecto, también se conoce como Global Anti-Base Erosion, GloBe. Así como es descrito por Pascal Saint Amans, director del centro de política de administración tributaria de la OCDE, parte de este proyecto es aumentar una recaudación tributaria y permitir una estabilidad y competencia fiscal adecuada. A través de ello se puede detener el fenómeno *race to the bottom*. ¿Qué quiere decir este fenómeno? Pues este ocurre cuando existe una situación competitiva entre estados, como lo es en este caso con las recaudaciones del impuesto mínimo global de las EMN por un supuesto bien público al estado.³⁵ Algo que no lo es, puesto a que es una regulación global la cual no incentiva la competencia entre estados ya que se está incentivando a una misma regulación para todos los Estados.

El mismo director menciona que varias EMN cuentan con subsidiarias en el extranjero, especialmente en países donde existe una menor imposición o tiene beneficios fiscales ya que estos tienen una tasa impositiva entre el 3 y 7% de su renta.³⁶ Desde la perspectiva de la OCDE un Estado se encuentra perjudicado y por esa razón se pretende implementar un mecanismo de protección que equivalga a una aplicación de una tasa impositiva del 15% de recaudación de los ingresos que se obtuvieron en el extranjero.

Para Arturo Herrera, economista y político mexicano junto a los otros autores en el artículo del *Washington Post*, el Pilar 2 tiene como enfoque “garantizar que el capitalismo

³⁴ OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, (2013). Disponible en: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>.

³⁵ “Reigniting Pillars 1 & 2: Prospects for Reform, Online Conference, Wednesday 5 May 2021”, video de YouTube, Richard Collier.

³⁶ “Global Digital Tax deal: a multilateral solution to the end corporate tax avoidance”, Spotify Podcast, Pascal Saint-Amans.

global sea compatible con sistemas tributarios justos y que los gobiernos puedan gravar a las corporaciones multinacionales”³⁷ Este Pilar, como establece el informe de la OCDE, tiene como fuente, el establecimiento del impuesto mínimo global. Ello, porque aparenta garantizar que el capitalismo sea compatible en todos los Estados y se pueda gravar a las EMN de la misma manera en cualquier país.

8.1.1. Aplicación del Pilar 2

Ahora bien, es importante entender la aplicación del Pilar 2 del Proyecto BEPS. Esta tiene un rumbo multilateral. Sin embargo nos enfocaremos en la efectividad y la iniciación del GloBe dentro de la implementación de la ley nacional en cada uno de los Estados.

La aplicación del Pilar 2 y el impacto en la soberanía estatal tiene 2 aristas: tiene un punto de vista favorable y otro en contra, sin embargo en las dos se deja el porcentaje de la imposición fiscal.. El punto de vista favorable,³⁸ tiene un enfoque y relación con la cooperación fiscal. A través de la aplicación del impuesto mínimo global se puede luchar en contra de la evasión fiscal. Al establecer un impuesto predeterminado que es igual al 15% de las ganancias de las EMN, se llega a disminuir la competencia fiscal entre los Estados y reduce la elusión fiscal de las EMN. Esto ocurre porque no existe un incentivo para fomentar la economía estatal además de que mantiene un Producto Interno Bruto (PIB) mucho mayor dentro del Estado.

Ergo hay que darle mayor importancia al segundo punto, la aplicación en contra, la vulneración a los Estados. El aplicar el impuesto mínimo global implica una vulneración a la soberanía estatal, pues es una interferencia a la autonomía de voluntad que tiene cada Estado. Limita a un Estado a aplicar y proponer sus propias reglas. Muchas veces dichas reglas tienen beneficios fiscales como son las exenciones o en si un paraíso fiscal, el cual motiva a las EMN a abrir un de sus sedes dentro de un Estado ya que existe un beneficio económico y

³⁷ 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)

³⁸ Aitor Navarro Ibarrola. Consideraciones De Política Fiscal Sobre La Propuesta Globe De Tributación Mínima (Pilar 2) Y Su Implementación. *Crónica Tributaria*, (179) (2021).

fomenta la inversión. El tener un impuesto equivalente al 15% ³⁹ para las EMN puede afectar a la inversión dentro de un país además de limitar su soberanía estatal.

El implementar el Pilar 2 de la propuesta BEPS de la OCDE, como se pudo ver previamente tiene dos aristas en donde se puede interpretar la aplicación.

Como se mencionó anteriormente, la aplicación del impuesto mínimo global es que las EMN podrán ser gravadas con una tasa nacional hasta alcanzar el 15% de impuesto a la renta, esto es dentro de los Estados que se encuentran dentro de un rango de impuesto a la renta menor a 9% o que sea considerado como beneficio tributario. Lo que pone en duda al poder de la administración tributaria del país. La OCDE propone que dicho impuesto será aplicable para las jurisdicciones que tengan presencia física y se encuentren sujetas a las responsabilidades fiscales de un país.

Para poder aplicar el impuesto mínimo global es importante considerar a que tasa está sujeta la EMN, las sedes y donde se encuentran y el país ya que varias empresas siempre buscan el mayor beneficio para su margen de ganancias con relación a los ingresos y a lo que propone el Estado. Esta aplicación no le da importancia a lo que anteriormente se mencionó, pues debe cumplir con el requisito de que la EMN debe superar los 750 millones de euros al año (no aplica sin este pre requisito). Para ello la OCDE se enfoca en tomar las utilidades financieras de la EMN y ante eso aplica dicho impuesto. De cierta forma el tomar de base la utilidad fiscal de cada estado hace que el cálculo sea de cierta forma diferente ya que se ve la utilidad Estado por Estado para así facilitar el cálculo del impuesto a la renta y consolidar los resultados de cada país.

9. Las empresas multinacionales, Estados y el Pilar 2

El Pilar 2 se centra en evitar la elusión fiscal de las EMN. Conviene definir este concepto y demostrar cuales son las empresas que caben dentro de este supuesto. Estas empresas son las que operan, tienen inversiones o filiales en diferentes territorios por lo que su actividad tributaria puede variar ya que se espera que el tributo se pague en donde esté la sede y aporte a la recaudación de ese estado. Este tipo de sociedades, como se mencionó, tiene participación en múltiples mercados nacionales e internacionales y tienen una estructura que

³⁹ OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, (2013). Disponible en: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>.

les permite estar presentes en distintas áreas geográficas. Algunas de estas empresas son Netflix, Spotify, Airbnb, Uber,⁴⁰ las cuales tienen en la actualidad una gran presencia tanto física como digital en la sociedad.

Tras la globalización el método de comercio y ventas cambió. Si bien estas ya tenían un mercado internacional, se modificó aún más con las ventas en línea. Por ejemplo, se han realizado diversos movimientos tributarios como el llamado “impuesto Netflix” para grabar las ventas de los servicios prestados en internet ya que este tipo de plataforma digital ya es trasfronteriza.⁴¹ Este desarrollo comercial electrónico ha generado la necesidad de establecer un Régimen normativo, por lo que la OCDE propuso el plan de acción BEPS, y dentro de estas se encuentra la Acción 1 que quiere evitar los retos de la economía digital.

La Acción 1⁴² busca determinar cuáles son los desafíos fiscales debido al cambio de la tecnología y la implementación de la economía y el comercio digital. Esta acción lo que busca es corregir y evolucionar las positivas fiscales. Los nuevos modelos de negocio que han implementado tanto las empresas comunes como las EMN han cambiado / olvidado el concepto de establecimiento permanente porque con la nueva tecnología y globalización las empresas tienen una mayor facilidad en el comercio y pueden percibir ingresos en varios territorios fuera de su matriz.

Tanto las estrategias comerciales como las fiscales creadas por las EMN a lo largo de las últimas décadas incluyen una planeación fiscal que les permite tener un mayor beneficio económico y obtener una reducción impositiva mejor para la empresa.⁴³ Es así como en muchas ocasiones, las EMN han aprovechado de circunstancias, disposiciones que han sido propuestas desde cada Estado para que dentro de su estrategia económica ellos se encuentren beneficiados. Sin embargo, esto ha hecho que tenga un impacto positivo en los Estados, pues, existe una mayor inversión al implementar oficinas, filiales, sucursales entre otras cosas. Ello

⁴⁰ Ana Cristina Triana Suárez & Carlos Humberto Aragón Trujillo. (2018). Acción 1 BEPS. Metodología Aplicación en Colombia Economía Digital-Negocio Streaming–Caso Netflix. *Revista Derecho Fiscal*, (13) (2021).

⁴¹ Omar S. Cabrera, Aspectos Tributarios De Las Plataformas Digitales En Colombia: Actualidad Y Retos (Tax Aspects of Digital Platforms in Colombia: Present and Challenges). *Revista de Derecho Fiscal*, 96 (2017).

⁴² Fernando Serrano Antón. La influencia del Plan de Acción BEPS en la tributación española: impacto en la normativa, incremento de la litigiosidad y el papel de los tribunales. *Revista de Contabilidad y Tributación*. 77-110 (2015).

⁴³ OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, (2013). Disponible en: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>.

genera costos y gastos estratégicos que, si va bien pueden reducir su base gravable, también aumenta el Producto Interno Bruto de donde se encuentre dicha sede de la empresa extranjera.

Es importante acotar que desde una perspectiva de la OCDE la implementación del impuesto mínimo global no generaría un gran impacto a dichas empresas en territorios latinoamericanos, ya que el promedio de impuesto a la renta para esos países es de un 26%.⁴⁴ Dicho de otra manera, las EMN en Latinoamérica (LATAM) ya están pagando una tasa superior a la que propone la OCDE. Pero, lo que no toma en cuenta es que varios países dentro de LATAM tienen incentivos en donde se reduce el impuesto o se propone una tarifa cero.

Asimismo, es necesario destacar que los paraísos fiscales se verían afectados con la idea de la imposición del impuesto mínimo global ya que su mayor atracción es justamente ese nivel bajo de impuesto a la renta. Respetando la soberanía de cada Estado, algunos gobiernos optan por reducir sus ingresos fiscales para crear un entorno atractivo para las empresas. Atraen inversiones económicas y de esa manera fortalecen la reserva de divisas, generan empleo⁴⁵ y buscan tener un mayor crecimiento de su pueblo. Esta estrategia es un beneficio neto positivo⁴⁶ ya que, a cambio de una recaudación menor, la presencia de las EMN generan un gran impacto dentro de su ciudad y participación de su población.

10. Vulneración a la soberanía estatal

La OCDE ha establecido que reconoce la autorregulación que tienen los estados, el libre albedrío que tienen para determinar los sistemas tributarios convenientes. Por lo que, de esa forma, se propone un estándar mínimo global para todos los países que se encuentren dentro de su organización. Si bien los estados miembros no están obligados a adoptar las normas, estos deben “implementa[r] y administra[r] 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”.⁴⁷ s de gran

⁴⁴ Eduardo Bricker Moya, Reacción de las inversiones globales ante un impuesto mínimo universal del 15%. *Vinculatégica EFAN*, 9(2), 130, (2023).

⁴⁵ Eduardo Bricker Moya, Reacción de las inversiones globales ante un impuesto mínimo universal del 15%. *Vinculatégica EFAN*, 9(2), 130, (2023).

⁴⁶ *Ibid.*

⁴⁷ 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).

importancia, que la mayoría de los países acepten el acuerdo de lo contrario no se cumplirán las reglas establecidas por la OCDE a nivel mundial que es fijar un impuesto para que las EMN no sean gravadas por debajo de un mínimo de la tasa efectiva, sin importar los estados fiscales que tienen menor o nulo porcentaje de recaudación tributaria.

El beneficio de carácter económico para adoptar el GloBe demuestra que tiene un enfoque hacia países desarrollados porque son ellos quienes tienen una mayor presencia y participación de las EMN. Esto hace que se cuente con grandes operaciones en el exterior y facilita la aplicación del impuesto mínimo global. En contraprestación, los países que no son desarrollados se pueden ver afectados según Danny McCoy CEO de IBEC, en la conferencia realizada por la Universidad de Oxford, explicó que al no tener grandes operaciones no se puede aplicar de forma perfecta el impuesto propuesto por la OCDE por lo que en estos países se puede tener un efecto adverso.⁴⁸

Una vez establecido el posible impacto de la aplicación del impuesto mínimo global, es importante enfatizar el efecto que este puede tener para los gobiernos. Como en un principio se mencionó, la soberanía de los países es lo que les permite a los estados autorregularse y determinar los aspectos fiscales y económicos de cada uno de ellos. Si se hace un énfasis en la situación económica, el Estado se ve delimitado al implementar el impuesto ya que él no es que maneja directamente el porcentaje de la tributación, sino que se debe acoplar a lo que propone la OCDE con su tasa mínima impositiva. Si bien, como se menciona, los países desarrollados junto a su gobierno pueden verse beneficiados al tener una deducción paulatina en la recaudación de impuestos, el regular y tener un impuesto mínimo global no ha generado un incremento ni cambio drástico en su economía.⁴⁹ Por otro lado en un país su-desarrollado no es así. Pues el reducir el impuesto que tienen, por ejemplo, LATAM, puede afectar a la recaudación y a la inversión de las EMN dentro de su país, creando un efecto negativo en la sociedad. Al considerar estos criterios, se puede anticipar que uno de los efectos es el encarecimiento de la inversión extranjera. En ese sentido, el aumento de la inversión saliente afecta a los países en desarrollo.

⁴⁸ “Reigniting Pillars 1 & 2: Prospects for Reform, Online Conference, Wednesday 5 May 2021”, YouTube, Danny McCoy.

⁴⁹ Eugenio Grageda, Acuerdo sobre impuesto Mínimo Global y sus implicaciones para Mexico, *Holland & Knight Alert*. (México: 2021)

Como se dijo previamente, existen casos donde los gobiernos deciden recibir una recaudación menor. Esto es por el costo e impacto que tienen en su economía, pues así se fortalece la reserva de divisas y pueden generar empleo mejorando la situación de sus ciudadanos.⁵⁰ Al tener soberanía estatal, el poder tomar estas decisiones son los puntos importantes. El tener su libertad, autorregularse y poder decidir si tiene una recaudación menor es de gran importancia ya que puede proponer un crecimiento y desarrollo sostenible con una inversión extranjera por parte de una EMN. El Estado en desarrollo puede verse vulnerado, pues al implementar el impuesto mínimo global esta decisión de proponer una recaudación menor y su soberanía estatal se encuentra limitada y perjudica el desarrollo económico social que quiere tener a largo plazo el país.

La aplicación implementar el impuesto global tiene ciertos impactos para el Estado, pues implica la transferencia de los recursos excedentes de las EMN a los países en donde se obtienen dichas utilidades en lugar del territorio o donde se tiene la sede. Esta situación hace que el Estado tenga una pérdida económica ya que esos valores salen del país y se van al lugar donde se encuentra la matriz de la empresa, como se hace hasta la fecha. Es importante analizar esta distribución de ingresos fiscales porque se evidencia que se está favoreciendo mayormente a las economías desarrolladas perjudicando a los Estados y economías menos desarrolladas en cuanto a los recursos y beneficios de sus habitantes. Asimismo, el simple hecho de que los países que están de acuerdo y quieren obtener el beneficio tributario de la tasa mínima global son justamente los países donde se encuentran las sucursales matrices de las EMN. Esto demuestra que existiría un mayor tributo para ellos; pues los países participantes de la OCDE, la BEPS y el G20 con mayor peso y mayor nivel de desarrollo tienen un mayor beneficio fiscal. La imposición de este impuesto no solo resulta injusta, sino que también restringe la soberanía de los Estados.

10.1. Efecto de la vulneración de la soberanía estatal en países en desarrollo y con beneficios tributarios

Como se mencionó anteriormente, si existe una vulneración estatal, en especial a los países en desarrollo como tal y los que tienen beneficios tributarios para fomentar el

⁵⁰ Eduardo Bricker Moya, Reacción de las inversiones globales ante un impuesto mínimo universal del 15%. *Vinculatégica EFAN*, 9(2), 130, (2023).

crecimiento de la economía de su Estado. La aplicación de la tasa impositiva mínimo global puede enfrentarse a varios problemas, pues los Estados podrían crear políticas fiscales secundarias o subsidiarias con la intención de que se modifique la tasa fiscal efectiva de las EMN y fomentar la inversión extranjera por parte de ellas ya que tiene un efecto beneficioso en el país.⁵¹

Existe un conflicto y no solo dentro de los países en desarrollo, sino también dentro de los países que aprueban la tasa del impuesto ya que está limitando en ciertos aspectos la competencia fiscal que existe en la actualidad y el nivel de tributos que un país necesita. Un vivo ejemplo de esto es lo que ocurrió con Irlanda⁵², donde el Estado no estaba de acuerdo con la implementación del Pilar 2 del proyecto BEPS. El incremento de un 12% en el impuesto a la renta corporativo ya no era beneficioso para las EMN y esto motivó a que estas salgan y sitúen sus sedes en territorios en donde el impuesto mínimo global no esté situado dentro de su jurisdicción. De esa manera existe una menor recaudación.

Desde otra perspectiva, surge otra consideración y es la competencia fiscal entre estados. El valor del impuesto mínimo global (15%) y la recaudación estatal no permite que las jurisdicciones propongan tasas superiores a la establecida por la OCDE. Al contar con un mínimo establecido puede perjudicar a los países en desarrollo y los que tienen beneficios fiscales. Si se implementa en un país en desarrollo, con el paso del tiempo, no solo afectaría a las EMN sino también existiría una migración de las empresas locales hacia otras regiones donde existan tasas inferiores, perdiendo así la participación socio económica del Estado. Si se mantiene el impuesto mínimo global tendría un efecto negativo para los países en desarrollo, como por ejemplo según Grageda “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”⁵³.

⁵¹ Eugenio Grageda, Acuerdo sobre impuesto Mínimo Global y sus implicaciones para Mexico, *Holland & Knight Alert*. (México: 2021)

⁵² Javier González Carcedo. “131 jurisdicciones llegan a un acuerdo sobre tributación mínima”, Actualidad Fiscal - Periscopio Fiscal y Legal Pricewaterhouse Coopers Tax and Legal, 2021. Disponible en: <https://periscopiofiscalylegal.pwc.es/131-jurisdicciones-llegan-a-un-acuerdo-sobre-tributacion-minima/>

⁵³ Eugenio Grageda, Acuerdo sobre impuesto Mínimo Global y sus implicaciones para Mexico, *Holland & Knight Alert*. (México: 2021)

11. Conclusiones

Tomando en cuenta al impacto que ha tenido la globalización en la sociedad, se puede ver una evolución y cambio dentro de la tributación fiscal. Especialmente en las EMN quienes han crecido de la mano de la transformación digital, la tecnología y el comercio electrónico. Al tener todo esto, y como lo sugiere la OCDE puede existir una posible elusión tributaria. Sin embargo, un tema que no fue tomado en consideración por esta organización fue el efecto que la propuesta tendría en los Estados y su soberanía. Con todo el desarrollo global, se ha creado una evolución en el derecho tributario y se ha querido implementar una forma de regulación. Especialmente con los primeros dos pilares del proyecto BEPS, se podrá ver un cambio en los sistemas jurisdiccionales en materia de tributación en los próximos años tras la emisión.

El presente trabajo ahonda en la actualidad del proyecto, ya que este es un plan o documento reciente que está comenzando a ser tomado en consideración por los países. En donde se responde a la pregunta y determina que si existe una vulneración estatal a la soberanía estatal en el caso de aplicar la tasa impositiva del 15% a las empresas multinacionales. Pues el tener un impuesto mínimo global establecido para los países que son participes de la Organización puede afectarlos en el ámbito económico ya que hay Estados los cuales se ve mayormente beneficiados y tras perjudicados. Esto es por el nivel económico que los Estados tienen y las decisiones que toman para sobrellevarlo. Si bien la OCDE quiere prometer una solución para los Estados para evitar la elusión y evasión fiscal, al tomar en cuenta la diferencia de cada uno de ellos es muy complicado ya que se está imponiendo un tributo para la recaudación del estado. Se priva y limita a que únicamente la tributación sea realizada en el establecimiento permanente y no en el territorio. Esto obliga a el Estado a reasignar y modificar su planificación tributaria. Esto puede limitar la inversión extranjera por parte de las empresas multinacionales y además reducir la participación de la persona natural lo que igual afecta al momento de la declaración de impuestos de la misma.

Si bien la OCDE, la BEPS y el G20, son organismos que se prestan para la expresión de órganos de investigación y consulta, estos no tienen la cuestión de obligarlos a los países miembros a cumplir las disposiciones. Este impuesto debería ser una propuesta de cada gobierno, para que de esa manera el Estado lo analice y evalúe en si caso para ver si cabe o no sujetarlo al proceso legislativo interno. Al realizar este proceso no se estaría vulnerando

a la soberanía estatal y no tendría que modificar sus estrategias legales y de tributación para que tenga el Estado un desarrollo económico beneficioso.