

EL IMPUESTO MÍNIMO GLOBAL EN ECONOMÍAS EMERGENTES

Collosa, Alfredo

Máster Oficial en Hacienda Pública y Administración Tributaria
(UNED-IEF. España)
Contador Público
(Argentina)

Recibido: 31 de Octubre de 2024

Aceptado: 11 de Diciembre de 2024

<https://dx.doi.org/10.47092/CT.25.2.1>

RESUMEN

En este trabajo en la primera parte un análisis teórico/práctico del Impuesto Mínimo Global o Pilar II Plan de Acción BEPS (OCDE) y su estado actual de implementación en los diversos países.

En la parte central se analizan las ventajas, desventajas y posibles impactos del mismo para las economías emergentes.

Luego se analiza la propuesta de la ONU de Convención Fiscal Internacional, destacando asimismo opiniones respecto a su importancia.

Finalmente se formulan conclusiones considerando el posible impacto para las economías emergentes.

Palabras clave: Impuesto Mínimo Global, economía digital, tributación directa, economías emergentes, cooperación fiscal internacional.

THE GLOBAL MINIMUM TAX IN EMERGING ECONOMIES

Collosa, Alfredo

ABSTRACT

In this work, the first part presents a theoretical/practical analysis of the Global Minimum Tax or Pillar II of the BEPS Action Plan (OECD) and its current state of implementation in the various countries is presented.

In the central part, the advantages, disadvantages and possible impacts of the same for emerging economies are analyzed.

Then, the UN proposal for an International Tax Convention is analyzed, also highlighting opinions regarding its importance.

Finally, conclusions are formulated considering the possible impact for emerging economies.

Keywords: Global Minimum Tax, digital economy, direct taxation, emerging economies, international tax cooperation.

SUMARIO

1. Introducción. 2. Propuesta de la OCDE. Los dos Pilares. 3. Pilar II. El Impuesto Mínimo Global. 3.1. ¿Cómo se recaudará el Impuesto Mínimo Global? 3.2. Reglas GloBE. Principales aspectos. 3.3. Implementación del Impuesto Mínimo Global. 4. El Impuesto Mínimo Global en economías emergentes. 5. Tributación de la economía digital. Propuesta de la ONU. 5.1. Convención Fiscal Internacional ONU. 5.2. Elementos estructurales de la convención. 5.3. Enfoques y plazos para la negociación de la convención. 6. ¿Por qué es importante la cooperación internacional en materia? 7. Conclusiones. Bibliografía.

1. INTRODUCCIÓN

Actualmente y desde hace un tiempo en el mundo se discute y debate en forma permanente respecto de la tributación de la economía digital caracterizada por nuevos modelos de negocios que generan valor en distintos países pero que no tributan lo que correspondería conforme a esa generación de valor, con la consiguiente pérdida de recursos tributarios para las jurisdicciones.

Los debates más complejos giran en torno al impuesto directo particularmente en el impuesto a la renta.

Frente a este tema la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) viene trabajando activamente para lograr un consenso mediante la Acción 1 del plan de Acción BEPS (*Base Erosión and Profit Shifting*) que implica el control a la erosión de las bases imponibles y la transferencia de beneficios.

La Acción 1 se compone a su vez de dos pilares siendo el Pilar II el que apunta a establecer una base mínima a la competencia fiscal en materia de impuestos sobre la renta de las empresas, mediante la puesta en marcha de impuesto mínimo a nivel mundial que los países puedan utilizar para proteger sus bases impositivas.

Pero por otra parte la ONU también ha realizado propuestas en el tema, relativas a una Convención Marco sobre cooperación fiscal internacional.

En este trabajo se presentan estos temas centrándose en un comienzo específicamente en el Impuesto Mínimo Global o Pilar II, analizando no sólo su aplicación teórica y práctica sino también el estado actual de su implementación en los diversos países, así como respecto al posible impacto para las economías emergentes.

Luego se analiza la propuesta de la ONU, con la propuesta de una Convención Fiscal Internacional, destacando asimismo opiniones respecto a su importancia.

Finalmente se formulan algunas conclusiones considerando el posible impacto para las economías emergentes.

2. PROPUESTA DE LA OCDE. LOS DOS PILARES

A comienzos de julio 2021 se produjo un hecho histórico y trascendente en materia de fiscalidad internacional ya que 130 países y jurisdicciones, que representan más del 90% del PIB mundial, se adhirieron a un acuerdo que establece un nuevo marco para una reforma fiscal internacional.

Sintéticamente se trata de un nuevo plan compuesto de dos pilares, orientado a reformar las regulaciones fiscales internacionales y garantizar que las empresas multinacionales paguen un porcentaje justo de impuestos donde quiera que operen.

El Pilar Uno garantizará una distribución más justa de los beneficios y los derechos tributarios entre los países con respecto a las empresas multinacionales (EMN) más grandes, incluidas las digitales. Reasignaría algunos derechos tributarios sobre las EMN trasladándolos de sus países de origen a los países de mercado en los que desempeñan sus actividades comerciales y obtienen beneficios, sin importar si tienen o no una presencia física en ellos.

En definitiva, el Pilar Uno se enfoca en el desafío de determinar dónde deberían pagar las EMN los impuestos en un mundo cada vez más digitalizado.

La propuesta del Pilar Uno implica una reasignación de los derechos de tributación de las EMN de los países donde se encuentran las sedes de las empresas a los mercados donde se encuentran los consumidores o usuarios.

Esto representaría un cambio significativo en las reglas fiscales internacionales y requeriría un amplio consenso entre los países

Por su parte, el Pilar Dos apunta a establecer una base mínima a la competencia fiscal en materia de impuestos sobre la renta de las empresas, mediante la puesta en marcha de impuesto mínimo a nivel mundial que los países puedan utilizar para proteger sus bases impositivas.

El objetivo del Pilar Dos es evitar la competencia fiscal perjudicial y garantizar que todas las empresas paguen al menos un nivel mínimo de impuestos. Esta tasa impositiva mínima global reduciría la capacidad de las empresas para reducir sus impuestos a través de la planificación fiscal agresiva

En resumen, los dos pilares de la iniciativa BEPS de la OCDE representan una ambiciosa agenda de reforma para la tributación internacional. Están diseñados para adaptar las reglas fiscales a la realidad de la economía global del siglo XXI y garantizar que todas las empresas paguen su parte justa de impuestos.

Sin embargo, su implementación exitosa requerirá un consenso internacional y una cuidadosa atención a los detalles técnicos.

Cabe destacar que a la fecha se encuentra en pleno proceso del debate la aplicación práctica de los dos pilares. A continuación, se sintetizan los principales puntos del mismo.

3. PILAR II. EL IMPUESTO MÍNIMO GLOBAL

El Impuesto Mínimo Global, junto con la Cláusula de Sujeción a Imposición (STTR, por la sigla de *Subject-to-Tax Rule* en inglés) constituyen el segundo pilar de la Solución de dos pilares para abordar los desafíos fiscales que surgen de la globalización y la digitalización de la economía del Proyecto BEPS OCDE/G20.

La STTR es una norma aplicable sólo cuando se incorpora a un convenio de doble imposición, y que permite a la jurisdicción de origen recuperar la capacidad de gravar ciertas categorías definidas de ingresos transfronterizos intragrupo cuando éstos estén sujetos a tasas nominales de impuestos sobre la renta de sociedades inferiores al 9%.

Se destaca que 19 miembros del Marco inclusivo se unieron a la ceremonia para firmar, o para señalar su intención de firmar, el MLI del STTR tan pronto como finalicen los procesos internos. Los 9 firmantes son Barbados, Belice, Benín, Cabo Verde, República de Congo, Indonesia, Rumania, San Marino y Turquía. Manifestaron su voluntad de firma Bélgica, Bulgaria, Costa Rica, Mongolia, Portugal, Senegal, Seychelles, Tailandia, Ucrania y Uzbekistán.

La OCDE estima que la política de Impuesto Mínimo Global reducirá las ganancias subgravadas en alrededor del 80%, del 36% de todas las ganancias a nivel mundial a alrededor del 7%, ya que se aplica a través de geografías, fronteras de ingresos nacionales y estructuras de paraísos fiscales.

Esta reducción se debe tanto a la reducción del traslado de beneficios como a la aplicación de impuestos complementarios.

Se estima que el Impuesto Mínimo Global recaudará ingresos adicionales de entre 155.000 y 192.000 millones de dólares a nivel mundial cada año, o entre el 6,5% y el 8,1% de los ingresos globales y un tercio de estas ganancias provienen de una menor transferencia de ganancias.

Se espera que las ganancias de ingresos estimadas se acumulen en todos los grupos jurisdiccionales, y la distribución de las ganancias de ingresos dependerá de los supuestos sobre la implementación de los gobiernos y las reacciones de comportamiento de las empresas multinacionales.

La OCDE dio a conocer un muy interesante *Manual de Implementación del Impuesto Mínimo Global* ^[1].

El Impuesto Mínimo Global, está basado en el Modelo de reglas globales contra la erosión de las bases imponibles (reglas GloBE por la sigla de *Global Anti-Base Erosión* en inglés) que una jurisdicción puede introducir para imponer, a los contribuyentes incluidos en el ámbito de aplicación subjetivo de estas reglas, un impuesto complementario (en inglés *top-up tax*) sobre las utilidades que hayan sido gravadas con una tasa efectiva inferior al 15%, y así alcanzar dicho umbral.

Las reglas GloBE, una vez introducidas en la legislación nacional, están diseñadas para operar juntamente con las de otras jurisdicciones de forma que se cree un sistema coordinado e integral de tributación mínima que garantice que los grandes grupos de empresas multinacionales paguen un nivel mínimo de impuestos sobre sus utilidades en cada jurisdicción donde operen.

3.1. ¿Cómo se recaudará el Impuesto Mínimo Global?

Las reglas GloBE requieren que los Grupos sujetos al Impuesto Mínimo Global calculen sus utilidades, así como los impuestos que las gravan, de forma agregada en cada jurisdicción.

Cuando este cálculo dé como resultado una tasa impositiva efectiva (ETR por la sigla de *Effective Tax Rate* en inglés) inferior al 15%, las reglas exigen que el grupo multinacional pague un impuesto complementario que elevará el importe total del impuesto sobre los “beneficios excedentes” del grupo multinacional en esa jurisdicción de baja imposición hasta alcanzar la tasa del 15%.

El impuesto complementario resultante se recauda mediante tres tipos de disposiciones: el impuesto mínimo doméstico QDMTT (*Qualified Domestic Minimum Top-up Tax*), la regla de inclusión de ingresos IIR (*Income Inclusion Rule*) y la regla de pagos infragravados UTPR (*Undertaxed Payments Rule*).

Estas disposiciones se aplican de acuerdo con un orden de reglas acordado, que está integrado en el diseño de las reglas GloBE, y que opera de la siguiente manera:

a. Los ingresos con baja tributación están sujetos primero a impuestos en la jurisdicción local

Como punto de partida, el impuesto adicional devengado puede recaudarse mediante la aplicación de un QDMTT que permita a la jurisdicción donde se originaron las rentas con baja tributación imponer una cantidad adicional de impuesto sobre los beneficios excedentes del grupo multinacional, de suerte que lleve la ETR de dichas rentas hasta el tipo mínimo del 15%.

b. Los derechos impositivos secundarios se asignan a la jurisdicción matriz

Si la jurisdicción de la fuente de los ingresos con baja tributación no aplica un QDMTT, la obligación de pagar el impuesto complementario generalmente se impondrá a la entidad matriz última del grupo multinacional (UPE por la sigla en inglés de *Ultimate Parent Entity*) en virtud de una IIR cualificada. Si la UPE está ubicada en una jurisdicción que no haya implementado una IIR cualificada, entonces las reglas del GloBE generalmente establecen que el impuesto complementario se aplique a la siguiente entidad más alta en la cadena de propiedad, siempre que esté ubicada en una jurisdicción con una IIR cualificada.

c. En defecto de una IIR, los derechos impositivos residuales se asignan a otras jurisdicciones que implementen las reglas GloBE

Cuando la IIR no se pueda aplicar a los ingresos escasamente gravados de una jurisdicción, el impuesto complementario lo recaudarán todas las jurisdicciones que hayan implementado una UTPR, a menudo denominada “regla de rentas insuficientemente gravadas”.

El importe total del impuesto complementario calculado según las normas GloBE se asignará entre jurisdicciones mediante una clave de reparto basada en la sustancia. Sobre dicha parte asignada, cada jurisdicción recaudará el impuesto complementario aplicando la UTPR en forma de denegación de deducciones en su impuesto a la renta de sociedades, o bien mediante un mecanismo equivalente.

Como se ve las reglas GloBE preservan los derechos primarios de imposición de la jurisdicción local sobre sus propias rentas.

Como punto de partida, cualquier impuesto cubierto por las normas y cobrado por la jurisdicción local sobre las rentas nacionales de sus contribuyentes, se tiene en cuenta al calcular la ETR jurisdiccional del Grupo multinacional.

Además, las normas GloBE también proporcionan a la jurisdicción local un mecanismo adicional para proteger su base impositiva nacional mediante la implementación del QDMTT.

El QDMTT permite a la jurisdicción aplicar un impuesto complementario a los beneficios excedentes locales del grupo multinacional cuando esos beneficios están sujetos a una ETR general inferior al 15%.

La aplicación de este impuesto adicional no alterará el costo general después de impuestos de las inversiones para el Grupo multinacional, porque el Grupo simplemente habría estado sujeto a la misma obligación tributaria en otra jurisdicción, de conformidad con una IIR o una UTPR.

3.2. Reglas GloBE. Principales aspectos

Las Reglas Modelo GloBE establecen los términos detallados del Impuesto Mínimo Global.

Se complementan con un comentario y con orientaciones administrativas que se incorporan cada cierto tiempo al comentario.

Han sido redactadas como un modelo de legislación que cualquier jurisdicción dispuesta a implementarlo puede introducir en su legislación nacional.

Las reglas definen los grupos multinacionales sujetos a su ámbito de aplicación y la metodología que se aplicará para calcular su Tasa Impositiva Efectiva en la jurisdicción, así como el impuesto complementario que pueda resultar aplicable.

Las reglas GloBE funcionan como un enfoque común, lo cual significa que los miembros del Marco Inclusivo de BEPS (Marco Inclusivo) han decidido que no es obligatorio que las jurisdicciones adopten las reglas GloBE, pero si una jurisdicción decide hacerlo, debe implementarlas de manera consistente con los resultados proporcionados por las reglas GloBE, incluido el orden de aplicación de las reglas que ha sido acordado.

Existen básicamente 6 pasos para aplicar las Reglas GloBE. El Paso 1 es determinar si el grupo multinacional se encuentra dentro del alcance de las normas.

Las normas sólo se aplican a grupos que operan internacionalmente con ingresos consolidados que alcancen el umbral de 750 millones de euros de ingresos.

Se analiza si el grupo multinacional obtuvo 750 millones de euros o más de ingresos en dos de los cuatro ejercicios fiscales inmediatamente anteriores al ejercicio fiscal que se esté examinando.

En síntesis, se debe determinar si el Grupo tiene entidades o establecimientos permanentes en más de una jurisdicción, luego si el Grupo MNE tiene ingresos globales de 750 millones de euros o más y de acuerdo con el cálculo de los cuatro años identificar si hay entidades excluidas a las que no hay que aplicar las reglas, excepto a efectos de computar sus ingresos para determinar el requisito del umbral.

El Paso 2 es asignar los ingresos de las Entidades Constitutivas sobre una base jurisdiccional.

Es decir que una vez que se ha determinado que un Grupo multinacional está sujeto a las reglas GloBE, el siguiente paso es que el Grupo determine la ubicación y los ingresos de cada Entidad Constitutiva. La ubicación de cada Entidad Constitutiva será la que corresponda a su tratamiento fiscal local.

El Paso 3 es calcular las rentas GloBE. Las Rentas o Pérdidas GloBE de cada Entidad Constitutiva se determinan haciendo ciertos ajustes a su Resultado Contable Neto para llegar al cómputo de sus Rentas (o Pérdidas) GloBE.

Los ajustes realizados para convertir el Resultado Contable Neto en las Rentas a efectos de las normas GloBE tienen como objetivo alinear mejor la base imponible del Impuesto Mínimo Global con la que normalmente se aplica a fines impositivos locales.

El paso 4 es determinar los Impuestos Cubiertos Ajustados, es decir calcular los impuestos asociados con esas rentas.

El punto de partida para calcular las rentas o pérdidas de GloBE es el Resultado Contable Neto, determinado de acuerdo con las normas utilizadas para la información financiera consolidada, el punto de partida para calcular los impuestos cubiertos es el gasto por impuestos corrientes tal como se registra en esas cuentas financieras, que incluye los ajustes por impuestos diferidos y la ventaja fiscal de las pérdidas.

El paso 5 es la determinación de la ETR y cálculo del impuesto complementario. Las Rentas o Pérdidas GloBE y los Impuestos Cubiertos de cada Entidad Constitutiva ubicada en la misma jurisdicción se suman para calcular la tasa impositiva efectiva (ETR) de la jurisdicción.

El porcentaje del impuesto complementario devengado es la diferencia entre la tasa mínima del 15% y la ETR en la jurisdicción.

Finalmente, el paso 6 es cobrar el impuesto complementario en una de tres modalidades: QDMTT, IIR o UTPR.

En definitiva, la obligación de pagar un impuesto complementario por una entidad constitutiva en un grupo multinacional sujeto surge bajo tres tipos de disposiciones: el QDMTT, el IIR y el UTPR.

Finalmente interesa destacar que las reglas GloBE requieren la presentación anual de una Declaración Informativa GloBE (GIR) que proporciona información sobre los cálculos de

impuestos realizados por un Grupo EMN bajo las Reglas GloBE. Recientemente este tema ha sido sometido a consulta pública^[2].

3.3. Implementación del Impuesto Mínimo Global

La implementación del Impuesto Mínimo Global ha avanzado, alrededor de 55 jurisdicciones ya han tomado medidas para su implementación y las reglas entraron en vigor en 2024.

Entre ellos están los miembros de la UE, donde el acuerdo entró en vigor el 1 de enero de 2024 ya que el 12 de diciembre de 2022, aprobó la Directiva (UE) 2022/2523 del Consejo que obligó a sus 27 países miembros a implementar la tasa mínima.

Asimismo, se comenzó a implementar en Japón, Reino Unido, Corea del Sur, Canadá, Australia o Noruega.

En cuando a América Latina en Colombia el 13 de diciembre de 2022, se promulgó la Ley 2277, que entró en vigor el 1 de enero de 2023. La ley incluye una reforma tributaria y, entre otras medidas, se introdujo una tasa impositiva mínima efectiva del 15% que se aplica a las empresas residentes en Colombia (con algunas excepciones específicas de la industria)^[3].

Puerto Rico también presentó un proyecto de ley sobre el Pilar Dos, sin embargo, el mismo no se encuentra aprobado.

En septiembre 2024 en Brasil se presentó un proyecto que busca implementar un impuesto mínimo global del 15% para las corporaciones multinacionales.

Como presidente del foro G20, Brasil ha sido un firme defensor de esta medida, que busca asegurar una mayor equidad en la recaudación fiscal a nivel global. La implementación de este impuesto podría posicionar a Brasil como un líder en la reforma fiscal internacional, fortaleciendo su influencia en la economía global^[4].

Faltan muchos otros por concretar ese compromiso en su legislación interna, como las dos mayores economías mundiales: Estados Unidos y China.

4. EL IMPUESTO MÍNIMO GLOBAL EN ECONOMÍAS EMERGENTES

En este apartado se analizan diversas opiniones respecto al Impuesto Mínimo Global, específicamente respecto a las economías emergentes.

González (2021) dice que según la OCDE las reglas GloBE beneficiaran a los países emergentes, a saber:

Se alivia la presión para que otorguen beneficios fiscales para atraer inversiones extranjeras, porque de hacerlo con una carga tributaria inferior al 15%, renunciarían a la imposición local efectuando una transferencia del Impuesto sobre la Renta al país de residencia de la matriz.

Impide que las empresas eviten impuestos a través de intereses, regalías y otros pagos, a través de las tasas de retención de los CDI (no gravadas o reducidas) mediante la regla STTR (alícuota máxima 9%).

Aplica un enfoque simplificado y racionalizado del principio “*arm´s length*” para actividades de comercialización y distribución, basado en fórmulas.

Por otra parte, se dice que, del nuevo esquema tributario, surgen las siguientes consideraciones:

Perderán ventaja fiscal las jurisdicciones de nula o baja imposición (renta inferior al 15%) y los regímenes fiscales de promoción de inversiones.

Lamentablemente continuará la tendencia a la baja de la imposición de las empresas. En la UE la tasa promedio para el impuesto empresarial descendió del 50% en 1985, al 32% en el 2000 y finalmente al 21% en el 2020. En América latina (AL) dicha alícuota era del 29,6% en 1997 y disminuyó al 27,3% en 2018.

Se limita entre países la competencia fiscal agresiva.

Barreix (2021) dice que «para las economías más pequeñas estos acuerdos se asemejan a un proceso de adhesión para poder participar en los mercados globales de las finanzas y del comercio», más allá de las ventajas o perjuicios fiscales que obtengan.

El Observatorio Fiscal de la UE (EUTAX 2021) realizó una investigación basada en los datos de la OCDE en el informe “*country by country*” de 2017 e hizo una estimación sobre el supuesto de que el Impuesto Mínimo Global se aplicara en el corriente año, para conocer los ingresos que generaría y a qué países y regiones beneficiaría. En sus conclusiones se puede destacar:

Los países desarrollados se beneficiarían más de la reforma que los países en desarrollo porque la mayoría de las empresas multinacionales tienen su sede en países desarrollados. Los países menos desarrollados probablemente tendrían muy pocos o ningún ingreso.

Países desarrollados: implicará un 19% más de los ingresos actuales del Impuesto sobre la Renta a las Corporaciones.

Países en desarrollo: implicará solo un 2% más de los ingresos actuales de dicho impuesto.

Taboada Pérez (2024) dice que el Impuesto Mínimo Global no estaría en línea con el principio de soberanía fiscal en la medida que el Estado donde reside la matriz del grupo multinacional, somete imposición y recauda el impuesto complementario respecto de las entidades del grupo residentes en países con baja o nula imposición, y cuyas rentas no tienen ningún nexo con el Estado que recauda el impuesto complementario.

Por el contrario, ante la ausencia de un nexo, el Estado que aplica el Impuesto Mínimo Global no debería someter a imposición las rentas generadas en otros países con el fin de no afectar con su política fiscal la soberanía fiscal de los otros Estados.

Dice asimismo que considera importante que los Estados que potencialmente vayan a ser impactados por el Impuesto Mínimo Global puedan adoptar la política que, de acuerdo con su propia realidad, le resulte más conveniente.

En este caso, la total inacción por parte de un Estado que potencialmente vaya a ser impactado por el Impuesto Mínimo Global puede ser tremendamente perjudicial para el

mismo, ya que otro Estado extranjero podría recaudar un impuesto complementario a expensas de su sistema tributario.

Zara y Bray (2024) en un reciente artículo de *Tax Foundation* dicen que el impuesto mínimo global puede parecer una manera sencilla de poner fin a la competencia fiscal por debajo del umbral del 15% y frenar el traslado de beneficios a jurisdicciones con impuestos bajos, pero en realidad el Pilar Dos tendrá efectos complejos en los modelos de gobernanza de las distintas jurisdicciones.

En última instancia, puede que no elimine la competencia por la inversión y los ingresos; puede que simplemente cambie la forma en que los países compiten por la inversión hacia métodos menos transparentes y eficientes.

Los efectos del segundo pilar sobre los regímenes tributarios de los países dependerán de su nivel de desarrollo y de sus estrategias tributarias previas.

Por ejemplo, los regímenes de baja tributación pueden ser herramientas importantes para que los países en desarrollo atraigan inversión extranjera directa y estimulen el crecimiento económico, algo que de otro modo no sería posible. Por lo tanto, encontrar formas de sortear las restricciones del segundo pilar es esencial para su desarrollo económico y su competitividad con los países más desarrollados.

Como afirman estas autoras eso es exactamente lo que algunos países ya están haciendo.

Además, el Impuesto Mínimo Global no necesariamente beneficiará a todos los países con impuestos altos; por ejemplo, Estados Unidos puede ver reducidos los ingresos fiscales debido a mayores créditos fiscales extranjeros.

El segundo pilar cambia la competencia de una “carrera hacia abajo” por las tasas impositivas más bajas a una “carrera hacia arriba” por los subsidios más altos.

Para mantener una ventaja competitiva, los países probablemente ofrecerán incentivos financieros sustanciales para atraer y retener a las corporaciones multinacionales, lo que hará que el sistema sea menos equitativo y transparente.

El problema se presenta sobre todo para las economías emergentes ya que no todos los países pueden darse el lujo de otorgar incentivos.

Los créditos fiscales reembolsables, que pueden reducir la obligación tributaria de un contribuyente por debajo de cero, lo que resulta en un reembolso, se están convirtiendo en una de las formas más populares de incentivos. Debido a una peculiaridad en las reglas del Pilar Dos, no se cuentan como una reducción de impuestos.

En definitiva, en *Tax Foundation* (2024) se concluye que una guerra de subsidios afectará significativamente a los países que no pueden permitirse participar en donaciones de dinero a las empresas para seguir siendo competitivos.

A diferencia de las economías más avanzadas, muchos países en desarrollo de bajos ingresos argumentan que no pueden ofrecer esos incentivos debido a problemas de liquidez. Esta inequidad exacerbará la competencia fiscal desleal y solo permitirá que los países más ricos sigan siendo competitivos en el marco del Pilar Dos.

Si bien el segundo pilar añade complejidad, sus rendimientos son cada vez menores, ya que se suma a muchas otras medidas diseñadas para lograr el mismo objetivo.

La creciente complejidad de las regulaciones genera desafíos tanto para los países como para las empresas y puede obstaculizar el crecimiento económico.

En cambio, las reformas de los sistemas tributarios para eliminar las políticas ineficaces y avanzar hacia un entorno internacional más simple beneficiará a todas las partes.

El segundo pilar corre el riesgo de crear un sistema tributario internacional más complejo e injusto. Inadvertidamente, fomenta formas nuevas, opacas y complejas de competencia, y los responsables de las políticas deberían considerar enfoques alternativos para crear un entorno tributario internacional más justo.

Dadas las diferentes necesidades de los distintos países, quizá sea mejor respetar la soberanía fiscal de cada uno de ellos y sus políticas impositivas vigentes. Permitir que los países establezcan sus propias políticas impositivas puede permitir la experimentación y, con suerte, resultados económicos más eficientes.

A similar conclusión se llega en la publicación de EY (2023) el impuesto mínimo global para gravar los ingresos de multinacionales puede tener un impacto negativo en la capacidad de los países emergentes para atraer inversión extranjera mediante incentivos fiscales y acabar beneficiando a países desarrollados con mayor capacidad de gasto.

Las razones por las que una empresa decide invertir en un país u otro no solo son tributarias, pero los incentivos fiscales han sido vitales en muchas decisiones de inversión. Ahora, los países emergentes tendrán que buscar formas para devolver ese impuesto, que ahora no están cobrando, mediante otras vías.

En la carrera para ofrecer incentivos monetarios los países desarrollados juegan con ventaja, porque pueden otorgar, por ejemplo, pagos en efectivo por trasladarse a su territorio, que otros países con economías más débiles no pueden ofrecer.

Carbajo Vasco (2024) afirma que existen diversas resistencias para la implementación del Impuesto Mínimo Global.

Por un lado, resistencias de jurisdicciones no cooperativas que no parecen en absoluto dispuestas a entrar en el marco unificado, por lo cual continuarán siendo un instrumento de elusión fiscal internacional perfecto.

Asimismo, existen corrientes doctrinales y grupos de la sociedad civil que, sencillamente, no aceptan el modelo unificado propuesto por la OCDE ni su objetividad y exponen soluciones alternativas.

Por eso, no es de extrañar que, en 2023, jurisdicciones alternativas convirtieran a la ONU en la institución donde, políticamente hablando, lanzasen una propuesta de crítica radical al esquema unificado de la OCDE, solicitando un nuevo modelo fiscal; de hecho, una de las novedades en este período es el intento de la ONU por convertirse en una institución alternativa ante la OCDE en el terreno de la tributación.

Asimismo, afirma el autor que existen debilidades e incoherencias del propio modelo unificado de los dos Pilares que no deja de estar plagado de problemas, incoherencias y contradicciones.

Su propio desarrollo ha sido irregular y desigual. Asimismo, se centra en rentas de servicios digitalizados, pero deja fuera otros problemas de la fiscalidad internacional desde el tratamiento en el IVA de tales servicios hasta el gravamen sobre los conocidos como “super ricos”, pasando por la manera más coherente de gravar el daño ecológico.

Para el mismo autor otra crítica recurrente de muchas AATT de jurisdicciones de países emergentes es que los Pilares 1 y 2 se caracterizan por una enorme complejidad, obligando a que administraciones tributarias (AATT) con escasos medios humanos y materiales destinen recursos a controlar a unas pocas empresas multinacionales, desviándolos de la atención a sus obligados tributarios domésticos.

Finalmente, el autor no descarta que en el futuro se produzca una ruptura de este principio de consenso internacional y se vuelva al unilateralismo. Ello considerando la decisión que finalmente adopte EE. UU. frente a los dos pilares propuestos.

Parada (2021) dice que el Pilar Dos aparece como una medida posible desde el punto de vista político, sobre todo porque es fácil disfrazarla como una “medida altruista”.

La propuesta tiene claros ganadores y perdedores en el ámbito internacional. Dice que es una medida poco atractiva para economías emergentes ya que, desde su punto de vista, perpetúa la dinámica internacional entre países ricos y pobres en el mapa global y finalmente se pregunta quiénes son los verdaderos responsables de la mayor competencia fiscal a nivel internacional.

Dice que la competencia fiscal no se termina con el Pilar II, al contrario se transforma. Los países otorgaran en otros tributos ventajas. Muchos buscarán atraer inversiones y no van a cambiar su modelo de país por el Pilar II.

Los países van a continuar dando beneficios ya que no debemos perder de vista que lo tributario es solo una parte para atraer inversiones, existen otros aspectos a considerar, infraestructura, mano de obra, etc.

Otros autores afirman que es vital revisar los incentivos a la inversión en cada uno de los países.

El Instituto Internacional para el Desarrollo Sostenible IISD (2023) publicó una muy interesante guía titulada “Entender Y Adaptarse Al Impuesto Mínimo Global: Una Guía Para Los Países En Desarrollo” donde dice que muchos países se verán afectados por la propuesta de impuesto mínimo del Pilar Dos independientemente de que respondan o no con medidas nacionales.

Algunas medidas fiscales nacionales destinadas a atraer y mantener la inversión extranjera pueden perder su eficacia como consecuencia de ello.

Además, parte del impacto del GloBE puede ser indirecto, brindando a los legisladores la oportunidad de considerar reformas políticas, ya sea que adopten o no el GloBE.

Para los países que deciden responder legislativamente, las opciones de política van desde reformas “calificadas” hasta reformas generales.

Una vez que el GloBE sea adoptado por suficientes países, algunos países pueden recaudar más ingresos tributarios con las reformas internas correspondientes.

Estas reformas pueden incluir la adopción de un impuesto mínimo nacional, ya sea como un impuesto mínimo nacional “calificado” definido por GloBE o un impuesto mínimo nacional general, o pueden considerar revisar los incentivos fiscales existentes, o una combinación de estos.

Preservar los incentivos existentes y las estructuras de tasas para los contribuyentes fuera del alcance de GloBE mientras se reclama el impuesto mínimo sobre las empresas dentro del alcance puede ser una prioridad para algunos países.

Para otros países, las reformas generales pueden movilizar más ingresos internos y seguir la tendencia internacional general hacia una tributación más amplia de las grandes multinacionales.

El impacto probable de GloBE en los ingresos internos puede estimarse de manera general a partir de datos disponibles públicamente, y las administraciones tributarias podrían obtener estimaciones más precisas con datos específicos de cada país.

Los administradores tributarios deben poder acceder a datos más detallados con información específica del contribuyente, incluida la obtenida a través del intercambio de información.

Los tratados y otros acuerdos existentes pueden afectar el impacto de las opciones de política disponibles.

En definitiva, el régimen de imposición mínima GloBE ha impulsado la revisión y reforma de los regímenes del impuesto corporativos en todo el mundo.

Es seguro que el GloBE tendrá mayores repercusiones directas en algunos países que en otros, pero como iniciativa mundial, también está preparada para producir repercusiones indirectas al alterar el nivel general de sensibilidad fiscal de los principales grupos multinacionales en el futuro.

Por ello, los legisladores de todos los países deberían tomar medidas para comprender los retos y las oportunidades que plantea el GloBE, así como el enfoque global de dos pilares de la reforma del impuesto corporativo.

Como mínimo, será útil considerar si algunas medidas fiscales nacionales destinadas a atraer y mantener la inversión extranjera están perdiendo su eficacia y si, en consecuencia, se está renunciando innecesariamente a ingresos tributarios.

No todos los países se beneficiarán necesariamente de emprender reformas en respuesta al GloBE en este momento; algunos podrían, en cambio, considerar la mejor manera de lograr otras prioridades políticas mientras siguen de cerca los acontecimientos, incluido un posible alcance cada vez mayor del GloBE en sus economías.

5. TRIBUTACIÓN DE LA ECONOMÍA DIGITAL. PROPUESTA DE LA ONU

Al abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía, el Comité de Expertos de las Naciones Unidas también identificó el gravamen de la renta obtenida por la prestación de servicios digitales automatizados como un tema prioritario, aunque su propuesta, a diferencia de la de la OCDE, se concreta en la elaboración de una disposición para ser incorporada a su Modelo de Convenio que habilite la imposición en

la fuente a partir de legislación local explícita, aun cuando no se verifique la existencia de un establecimiento permanente.

El Comité de Expertos publicó un proyecto de incorporación del artículo 12B de su Modelo de Tratado Tributario que permitiría a una jurisdicción, gravar los ingresos de ciertos servicios digitales automáticos pagados a un residente del otro Estado Contratante, en el entendimiento que la propuesta podía simplificar el proceso para muchos países en desarrollo, al facilitar el tratamiento de los problemas que planteaba gravar la economía digitalizada sin que ello sea incompatible con los esfuerzos que se realizan a nivel mundial para encontrar una solución multilateral.

5.1. Convención fiscal internacional ONU

En noviembre 2023 en una votación histórica una mayoría de los Estados miembros de la ONU decidieron iniciar la negociación de una Convención Marco de las Naciones Unidas sobre Cooperación Fiscal Internacional a través de un proceso en el que todos los países participan como iguales. Si bien un grupo de países principalmente de la OCDE votó en contra de la resolución, fue adoptada por una mayoría de 125 países.

En tal ocasión la Asamblea subrayó que los esfuerzos en materia de cooperación fiscal internacional deben centrarse en su enfoque universal considerando las diferentes necesidades y capacidades de todos los Estados, en particular los países en desarrollo y los países en situaciones especiales.

La elaboración de una convención marco también ayudará a acelerar la implementación de la Agenda de Acción de Addis Abeba sobre la Financiación para el Desarrollo y la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible.

En agosto 2024 se produjo un avance en el tema ya que se conoció una propuesta de los términos de referencia de dicha Convención Marco con 110 votos a favor, 8 en contra y 44 abstenciones.



5.2. Elementos estructurales de la convención

El texto de la convención marco debería reflejar, entre otras, diversas resoluciones de la Asamblea General tales como la de “Promoción de una cooperación fiscal internacional inclusiva y eficaz en las Naciones Unidas”, “Transformar nuestro mundo la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible”; y sobre la Agenda de Acción de Addis Abeba de la Tercera Conferencia Internacional sobre Financiación para el Desarrollo.

Entre los objetivos de la convención se destacan:

Establecer una cooperación fiscal internacional plenamente inclusiva y eficaz en términos de sustancia y proceso.

Establecer un sistema de gobernanza para la cooperación fiscal internacional capaz de responder a los desafíos fiscales y relacionados con los impuestos existentes y futuros de forma continua.

Establecer un sistema tributario internacional inclusivo, justo, transparente, eficiente, equitativo y eficaz para el desarrollo sostenible, con miras a mejorar la legitimidad, la certeza, la resiliencia y la equidad de las normas tributarias internacionales, al tiempo que se abordan los desafíos para fortalecer la movilización de recursos internos.

Una convención marco de las Naciones Unidas sobre cooperación fiscal internacional debería incluir una declaración clara de los principios que guían el logro de sus objetivos.

Por lo tanto, los esfuerzos por alcanzar los objetivos del convenio marco deberían:

ser universales en enfoque y alcance y considerar plenamente las diferentes necesidades, prioridades y capacidades de todos los países;

reconocer que cada Estado miembro tiene el derecho soberano de decidir sus políticas y prácticas fiscales, respetando al mismo tiempo la soberanía de otros Estados miembros en tales cuestiones;

estar alineados con las obligaciones de los Estados bajo el derecho internacional de derechos humanos;

adoptar una perspectiva de desarrollo holística y sostenible que abarque de manera equilibrada e integrada los aspectos de política económica, social y medioambiental;

ser lo suficientemente flexibles, resilientes y ágiles para garantizar resultados equitativos y eficaces a medida que evolucionan las sociedades, la tecnología y los modelos de negocio y los panoramas de cooperación fiscal internacional;

contribuir a lograr el desarrollo sostenible garantizando la equidad en la asignación de derechos tributarios bajo el sistema tributario internacional;

prever normas que sean tan simples y fáciles de aplicar como lo permita la materia;

garantizar certidumbre para los contribuyentes y los gobiernos;

exigir transparencia y rendición de cuentas de todos los contribuyentes.

El convenio marco debería incluir compromisos para lograr sus objetivos, entre otros:

asignación justa de los derechos impositivos, incluida la tributación equitativa de las EMN;

abordar la evasión y la elusión fiscales por parte de personas con elevado patrimonio neto y garantizar su fiscalidad efectiva en los Estados miembros pertinentes;

enfoques de cooperación fiscal internacional que contribuyan al logro del desarrollo sostenible en sus tres dimensiones, económica, social y ambiental, de manera equilibrada e integrada;

asistencia administrativa mutua efectiva en asuntos tributarios, incluso con respecto a la transparencia y el intercambio de información con fines tributarios;

abordar los flujos financieros ilícitos relacionados con los impuestos, la elusión fiscal, la evasión fiscal y las prácticas fiscales nocivas; y

prevención y resolución efectiva de conflictos tributarios.

El convenio marco debería incluir disposiciones relativas a mecanismos institucionales para apoyar a los Estados miembros, especialmente a los países en desarrollo, en sus esfuerzos por crear capacidad en las prácticas tributarias internacionales pertinentes y cuestiones relacionadas para garantizar que tengan la capacidad adecuada para participar eficazmente en la cooperación tributaria internacional y para aplicar el convenio marco.

El convenio marco también debería incluir, entre otras cosas, los siguientes elementos sustantivos y procesales adicionales: definiciones; relación con otros acuerdos, instrumentos y leyes internas; revisión y verificación; intercambio de información (para la implementación del convenio marco); recopilación y análisis de datos; recursos financieros; Partes; Secretaría; órganos subsidiarios; mecanismos de solución de controversias; y procedimientos para modificar el convenio marco y adoptar protocolos; y disposiciones finales.

Los protocolos son instrumentos independientes jurídicamente vinculantes, en virtud del convenio marco, para aplicar o elaborar el convenio marco. Cada parte en el convenio marco debería tener la opción de convertirse o no en un protocolo sobre cualquier cuestión tributaria sustantiva, ya sea en el momento en que se convierta en parte del convenio marco o más tarde.

Deberían elaborarse dos primeros protocolos simultáneamente con el convenio marco. Uno de los primeros protocolos debería abordar la tributación de los ingresos derivados de la prestación de servicios transfronterizos en una economía cada vez más digitalizada y globalizada.

El tema del segundo protocolo temprano debería decidirse en la sesión de organización del comité intergubernamental de negociación y debería extraerse de las siguientes áreas prioritarias específicas:

fiscalidad de la economía digitalizada;

medidas contra los flujos financieros ilícitos relacionados con impuestos;

prevención y resolución de disputas tributarias;

abordar la evasión y la elusión fiscales por parte de personas con elevado patrimonio neto y garantizar su fiscalidad efectiva en los Estados miembros pertinentes.

Podrían considerarse protocolos que aborden, entre otros, los siguientes temas:

- cooperación fiscal en desafíos ambientales;
- intercambio de información con fines fiscales;
- asistencia administrativa mutua en materia tributaria;
- prácticas fiscales nocivas.

5.3. Enfoques y plazos para negociación de la convención

El convenio marco debería ser elaborado por un comité de negociación dirigido por los Estados miembros.

El comité intergubernamental de negociación se reuniría en 2025, 2026 y 2027 durante al menos 3 sesiones al año, de una duración no superior a 10 días hábiles por sesión, y completaría sus trabajos y presentaría el texto final de la convención marco y de los dos primeros protocolos a la Asamblea General para su consideración en el primer trimestre del octogésimo segundo período de sesiones.

Los Estados miembros deberían participar plenamente en la negociación del convenio marco y esforzarse por garantizar la continuidad de su representación.

Se alienta a las organizaciones internacionales, la sociedad civil y otras partes interesadas pertinentes a contribuir a la labor del comité intergubernamental de negociación de conformidad con las prácticas establecidas.

6. ¿POR QUÉ ES IMPORTANTE LA COOPERACIÓN INTERNACIONAL EN MATERIA FISCAL?

Conforme LATINDADD (2024) cada año, los países pierden enormes cantidades de recursos públicos debido a la evasión y la elusión fiscales perpetradas por EMN y personas muy ricas. Por ejemplo, de acuerdo con la CEPAL, los gobiernos de la región dejan de recaudar anualmente cerca del 6,3% del PIB como consecuencia de los abusos fiscales. Esta cifra equivale al presupuesto destinado a salud en forma anual de la región.

Los países otorgan también incentivos fiscales para los cuales no existen evidencias de su efectividad. La CEPAL calcula que los privilegios fiscales en la región corresponden a cerca del 4% del PIB de los países. Este porcentaje es el mismo que la región invierte en educación pública.

Conforme LATINDADD (2024) para contener esta pérdida de recursos presupuestarios es necesario que los países cooperen entre sí, porque el abuso fiscal no tiene fronteras. Los gobiernos necesitan actuar colectivamente para acabar con los paraísos fiscales, combatir los flujos financieros ilícitos, impedir la concesión de incentivos fiscales inefectivos que provocan la carrera a la baja entre países, hacer que las EMN tributen en los países generan sus ganancias, mejorar el intercambio automático de información tributaria entre países y establecer normas que permitan procesos fiscales más justos e inclusivos, entre otras cuestiones.

Hay varias razones para acordar un Convenio Marco de Cooperación Fiscal Internacional, pero se destacan cuatro:

1) Movilizar recursos tributarios públicos adicionales, nuevos, accesibles y libres de endeudamiento externo que puedan destinarse a la realización de los derechos humanos y al combate a los impactos del cambio climático.

De acuerdo con estimaciones de especialistas, fijar impuestos sobre personas con grandes fortunas permitiría recaudar de U\$ 250 mil millones a U\$ 2,1 trillones.

En relación con los incentivos fiscales, de acuerdo con IISD, las subvenciones a los combustibles fósiles ascienden a cerca de U\$ 1 billón en todo el mundo y una gran parte de ellas está constituida por incentivos fiscales. La supresión progresiva de estas subvenciones, además de contribuir a reducir las emisiones de gases de efecto invernadero, permitiría financiar la transición energética.

2) Promover una mayor equidad en la medida en que las empresas y las personas muy ricas que no pagan impuestos o pagan muy pocos empezarán a contribuir.

3) Promover un debate global más inclusivo y justo. La Convención Tributaria en Naciones Unidas también es importante porque en este espacio todos los países tienen voz y hay reglas para la participación de la sociedad civil.

4) Influir en las agendas fiscales nacionales. De hecho, este debate mundial sobre la cooperación tributaria tiene repercusiones en la agenda de los países. Por ejemplo, el tema de la tributación de los grandes patrimonios, que Brasil defiende en el G20, permite actuar a nivel local en defensa de un sistema tributario más progresivo, nos permite aún luchar por la justicia fiscal, ya que gran parte de nuestras desigualdades, incluidas las de género y raza, son producidas por nuestro sistema tributario extremadamente regresivo.

7. CONCLUSIONES

Una primera conclusión en la que existe un amplio consenso es que los sistemas tributarios de los países se encuentran desactualizados o mejor dicho no son capaces de gravar las diferentes manifestaciones de capacidad contributiva que la economía digital y las empresas multinacionales plantean.

Está claro que dos fenómenos crecientes como lo son la globalización y la digitalización han contribuido a este fenómeno.

Creo que la pregunta que deberíamos hacernos no es cómo debería tributar la economía digital sino preguntarnos por qué no está tributando.

En este análisis en nuestra región de América Latina y el Caribe debemos siempre tener en cuenta que es la región más desigual del planeta, lo que significa que muchas veces la política fiscal no ha logrado cumplir cabalmente todos los objetivos propuestos.

De acuerdo con CEPAL, los gobiernos de la región dejan de recaudar anualmente cerca del 6,3% del PIB como consecuencia de los abusos fiscales.

Por otra parte, los países otorgan también incentivos fiscales para los cuales no existen evidencias de su efectividad. La CEPAL calcula que los privilegios fiscales en la región corresponden a cerca del 4% del PIB de los países.

El Panel FACTI de las Naciones Unidas ha dicho que el problema es que los flujos financieros ilícitos, provenientes del abuso fiscal, la corrupción transfronteriza y el crimen financiero transnacional, desvían cuantiosos recursos del desarrollo sostenible, empeoran las desigualdades, alimentan la inestabilidad, minan la gobernanza y resquebrajan la confianza pública.

Dice que hasta un 2,7% del PIB mundial se lava anualmente, mientras que las empresas que buscan jurisdicciones libres de impuestos les cuestan a los gobiernos hasta U\$ 600 mil millones al año.

Frente a ello entiendo que un primer debate debería ser si las medidas que tomen los países deberían ser unilaterales o multilaterales.

Creo que ante fenómenos globales como los que estamos transitando es más adecuado el camino de la cooperación/colaboración y multilateralismo entre los diversos Estados, frente a todas aquellas medidas unilaterales.

Ello lo digo tanto en el aspecto de reformas tributarias o para regular y fomentar el desarrollo y la transformación digital de los países, como en el tema de la lucha contra el fraude fiscal, lavado de activos, terrorismo y otros delitos.

Por ello me parece un gran avance la propuesta de la OCDE del Pilar II y más globalmente considerando su plan de acción BEPS.

Creo que estas medidas abrieron el debate y han permitido que el tema se trate desde otros ámbitos siendo relevantes para nuestra región la propuesta de Convención Tributaria Internacional de la ONU.

Muchas de las opiniones respecto al Impuesto Mínimo Global coinciden en su complejidad y difícil aplicación sobre todo para las economías emergentes y dicen que, en última instancia, puede que no elimine la competencia por la inversión y los ingresos, sino que puede que simplemente cambie la forma en que los países compiten por la inversión hacia métodos menos transparentes y eficientes.

El segundo pilar corre el riesgo de crear un sistema tributario internacional más complejo e injusto y sus efectos sobre los regímenes tributarios de los países dependerán de su nivel de desarrollo y de sus estrategias tributarias previas.

Asimismo, hay un tema en materia de soberanía fiscal de las jurisdicciones ya que la total inacción por parte de un Estado que potencialmente vaya a ser impactado por el Impuesto Mínimo Global puede ser tremendamente perjudicial para el mismo, ya que otro Estado extranjero podría recaudar un impuesto complementario a expensas de su sistema tributario.

Pero más allá de hoy por hoy no podemos precisar el impacto final que tendrán estas propuestas, creo que cada país deberá analizar exhaustivamente su política fiscal para así poder anticiparse a posibles consecuencias de las nuevas medidas.

Nunca debemos perder de vista que muchos países necesitan en forma urgente atraer inversiones y frente a ello la tributación juega un papel decisivo, pero no es el único elemento que hoy consideran las empresas para trasladarse de un país a otro.

Esta reforma tributaria internacional propuesta debe ser una oportunidad para que los países hagan una revisión exhaustiva de su política fiscal.

También entiendo debería ser una oportunidad para que nuestra región pueda realizar aportes concretos a estas propuestas de reformas actuando como un bloque regional a semejanza de lo que ocurre en la UE.

En tal sentido la propuesta de la Convención Tributaria Internacional de la ONU puede ser un ámbito propicio para que las economías emergentes puedan hacer sus propuestas concretas conforme a su realidad. Sería deseable que las medidas que se proponen se centralicen en temas concretos y se concreten lo antes posible.

Muchos países se encuentran diseñando reformas tributarias, dentro de lo cual considero es vital analizar conjuntamente a los nuevos modelos de negocio de la economía digital, la gravedad del fenómeno de la evasión fiscal, conocer sus causas, los recientes diagnósticos y estudios existentes en la materia y fundamentalmente la relevancia del tema a la luz de la citada crisis.

El combate de la evasión, dentro de lo cual debe abordarse entre otros aspectos un mejor control de la economía digital, debería ser un objetivo prioritario de todos los países de la región, no solo para obtener más recursos sino fundamentalmente para dotar de mayor progresividad al sistema tributario disminuyendo las grandes desigualdades hoy existentes.

La evasión tributaria no solo es un problema de disponibilidad de recursos públicos, sino que es un fenómeno que afecta a las propias bases en que se apoya la legitimidad del sistema tributario, al ir en detrimento de la eficiencia y la equidad que debería prevalecer entre los contribuyentes.

Igual grado de consideración se le debe dar a los gastos tributarios, ya que muchas veces los países propician crear nuevos tributos, pero entiendo es vital analizar si los tributos vigentes cumplen con sus objetivos de política fiscal dentro de lo cual se torna indispensable el tema de los gastos tributarios.

La gran cantidad de gastos tributarios en un sistema tributario lo hace más complejo incrementando los costos de administración del sistema y los costos de cumplimiento de los ciudadanos.

Es muy importante estimar los gastos tributarios para aportar transparencia a la política fiscal, medir el potencial del sistema tributario y el desempeño de la administración.

Los gobiernos también deben mejorar el marco de evaluación de los gastos tributarios. Los análisis de costo-beneficio y las evaluaciones de impacto son vitales para impulsar reformas basadas en evidencia y son sorprendentemente raros. Incluso en los pocos casos en que existen estas evaluaciones, sus resultados a menudo se ignoran y se mantienen medidas ineficaces.

La efectividad de los incentivos tributarios depende, en gran medida, de una buena gobernanza en su diseño, implementación, seguimiento y evaluación, donde la transparencia y rendición de cuentas adquieren particular relevancia.

Será importante considerar si algunas medidas fiscales nacionales destinadas a atraer y mantener la inversión extranjera están perdiendo su eficacia y si, en consecuencia, se está renunciando innecesariamente a ingresos tributarios.

Estoy convencido que las reformas de los sistemas tributarios para eliminar las políticas ineficaces y avanzar hacia un entorno internacional más simple beneficiará a todas las partes.

Quiero resaltar que si bien son muy interesantes las propuestas de reforma tributaria internacional con relación a la tributación de la economía digital el tema es mucho más complejo, dinámico y cambiante y no se agota sólo en los aspectos planteados en las citadas propuestas.

La estrategia de control de la economía digital requiere de esfuerzos permanentes de los países y sus AATT.

Las AATT deben identificar a todos los sujetos que realizan sus actividades mediante los nuevos negocios de la economía digital a fin de que se tributen los hechos imposables establecidos en la normativa de cada país.

No debe perderse nunca de vista que muchas de estas operaciones pueden tener implicaciones no sólo tributarias sino vinculadas a delitos de lavado de activos, narcotráfico y corrupción.

Deben comenzar a actuar impulsando los cambios normativos necesarios, diseñando nuevas estrategias y políticas de control, así como fortaleciendo la cooperación y colaboración, tanto en el ámbito nacional como en el internacional, entre las AATT y las distintas entidades involucradas en el tema.

La cooperación fiscal internacional debe ampliarse de una manera que sea universal en enfoque y alcance y tenga plenamente en cuenta las diferentes necesidades y capacidades de todos los países.

En la materia se destaca, por su desarrollo y aplicación práctica, el intercambio transfronterizo de información con fines fiscales (EOI) entre las AATT, en virtud de un instrumento legal que está en vigor entre dos o más jurisdicciones.

EOI permite a las AATT aclarar la posición de sus contribuyentes que tienen conexiones con jurisdicciones extranjeras y ayuda a detectar y prevenir la evasión fiscal transfronteriza, garantizar la correcta aplicación de la legislación fiscal nacional de una jurisdicción y fomentar el cumplimiento fiscal nacional.

Por citar un ejemplo concreto conforme a “Transparencia Fiscal en América Latina 2024” los países latinoamericanos han identificado al menos EUR 27.800 millones de ingresos adicionales a través del EOIR y las investigaciones fiscales extraterritoriales, el AEOI y los programas de divulgación voluntaria relacionados con el EOI.

En los últimos cinco años, los miembros latinoamericanos informaron acerca de la identificación de cerca de EUR 2.100 millones de ingresos adicionales, teniendo en cuenta el hecho de que no todos los miembros de la Región supervisan el impacto del EOI en relación con la movilización de recursos domésticos

Creo que a pesar de su creciente importancia y atención a la cooperación y asistencia administrativa entre AATT, aún queda un largo camino por recorrer antes de que podamos lograr una cooperación óptima a nivel internacional, así como a nivel interno para cada país.

Ello en el sentido de no sólo intercambiar información sino en el hecho de avanzar en trabajos conjuntos en distintas áreas vinculadas a la gestión tributaria.

En definitiva, la cooperación internacional en materia tributaria es esencial para que las AATT hagan cumplir adecuadamente su marco legal nacional dentro de una economía cada vez más globalizada y en este sentido la reforma tributaria en debate debería servir como punto de partida.

BIBLIOGRAFÍA

Barreix, A. (2021): “Por un nuevo orden mundial”, *El Observador*, 7/11/21, Uruguay.

Carbajo Vasco, D. (2024): ¿Se implantará universalmente el enfoque unificado de la fiscalidad, según la OCDE?, *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales* 2024, Número 26 (Mayo-Agosto).

Collosa, A. (2023a): “¿Cuál será el futuro de la tributación internacional corporativa? A propósito del Pilar II y Propuestas de la ONU”, *Mercojuris*, 11/09/2023.

Collosa, A. (2023b): “Historic Milestone to implement global tax deal”, *LinkedIn*, 13/07/2023.

Collosa, A. (2024a): “Impuesto Mínimo Global. La OCDE publica nueva orientación”, *Mercojuris*, 08/01/2024 [<https://mercojuris.com/impuesto-minimo-global-ocde-publica-nueva-orientacion-para-su-aplicacion-dr-alfredo-collosa/>].

Collosa, A. (2024b): “Tributación de la economía digital y la convención marco de las Naciones Unidas sobre cooperación fiscal internacional”, *Mercojuris*, 25/08/2024 [<https://mercojuris.com/tributacion-de-la-economia-digital-y-la-convencion-marco-de-las-naciones-unidas-sobre-cooperacion-fiscal-internacional-dr-alfredo-collosa/>].

Collosa, A. (2024c): “Los países en desarrollo y el impuesto mínimo global”, *Revista Práctica Profesional*, 175, Julio 2024, Editorial La Ley S.A.

Collosa, A. (2024d): “Tributación de la economía digital y la convención marco de las naciones unidas sobre cooperación fiscal internacional”, *Mercojuris*, 26/08/2024 [<https://mercojuris.com/tributacion-de-la-economia-digital-y-la-convencion-marco-de-las-naciones-unidas-sobre-cooperacion-fiscal-internacional-dr-alfredo-collosa/>].

Collosa, A. (2024e): “El impuesto mínimo global. Principales aspectos”, *Mercojuris*, 17/09/2024 [<https://mercojuris.com/el-impuesto-minimo-global-principales-aspectos-dr-alfredo-collosa/#:~:text=Se%20estima%20que%20el%20impuesto,una%20menor%20transferencia%20de%20ganancias>].

EUTAX (2021): *Revenue Effects of The Global Minimum Tax: Country-by-Country Estimates* [<https://www.taxobservatory.eu/www-site/uploads/2021/10/Note-2-Revenue-Effects-of-the-Global-Minimum-Tax-October-2021-1.pdf>].

EY (2023): *El impuesto mínimo global a multinacionales perjudica a países emergentes* [<https://efs.efeservicios.com/noticia-multimedia/impuesto-minimo-global-multinacionales-perjudica-paises-emergentes/55012266717>].

González, D. (2021): “Impuesto Mínimo Global (IMG) (Pilar 2 OCDE): la hora de la verdad”, *CIAT Blog* [<https://www.ciat.org/impuesto-minimo-global-img-pilar-2-ocde-la-hora-de-la-verdad/>].

IISD (2023): *The International Institute for Sustainable Development and International Senior Lawyers Project*, publicado por el Instituto Internacional para el Desarrollo Sostenible. Esta publicación tiene licencia bajo un *Creative Commons AttributionNonCommercial-ShareAlike 4.0 International License* [<https://www.iisd.org/publications/guide/developing-countries-adapt-to-global-minimum-tax>].

LATINDADD (2024): *¿Por qué necesitamos la Convención Tributaria en ONU?* [<https://latindadd.org/justicia-fiscal/por-que-necesitamos-la-convencion-tributaria-en-onu/>].

OECD (2021): *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS*, OECD Publishing, Paris [https://www.oecd.org/en/publications/tax-challenges-arising-from-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two_782bac33-en.html].

OECD (2022): *Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules (Pillar Two)*, *OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS*, OECD, Paris [<https://www.ey.com/content/dam/ey-unified-site/ey-com/en-gl/technical/tax-alerts/documents/safe-harbours-and-penalty-relief-global-anti-base-erosion-rules-pillar-two.pdf>].

OECD (2023a): *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – GloBE Information Return (Pillar Two)*, OECD Publishing, Paris [<https://doi.org/10.1787/91a49ec3-en>]

OECD (2023b): *The Pillar Two Rules in a Nutshell* [<https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/global-minimum-tax/pillar-two-model-rules-in-a-nutshell.pdf>].

OECD (2024a). *Frequently Asked questions* [<https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/global-minimum-tax/faqs-on-model-globe-rules.pdf>].

OECD (2024b): *Pillar Two Model Rules Fact Sheets* [<https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/global-minimum-tax/pillar-two-globe-rules-fact-sheets.pdf>].

OECD (2024c): *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2023): Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publishing, Paris [<https://doi.org/10.1787/b849f926-en>].

OECD (2024d): *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*, June

2024, *OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS*, OECD, Paris
[<https://www.ey.com/content/dam/ey-unified-site/ey-com/en-gl/technical/tax-alerts/documents/administrative-guidance-global-anti-base-erosion-rules-pillar-two-december-2023.pdf>].

OECD (2024e): *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy –Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two) Examples*, OECD, Paris
[<https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisationof-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two-examples.pdf>].

OECD/BID (2024): *Manual de Implementación del Impuesto Mínimo (Segundo Pilar): Marco Inclusivo sobre BEPS, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*, OECD, Paris
[<https://www.oecd.org/tax/beps/manual-de-implementacion-del-impuesto-minimo-segundo-pilar.pdf>].

Parada, L. (2021): *OECD Global Anti-Base Erosion Proposal– “GloBE”*, Universidad de Valencia, 23/06/2021.

Taboada Perez, F. (2024): *Impuesto Mínimo Global: El dilema de la soberanía fiscal* [<https://ius360.com/impuesto-minimo-global-el-dilema-de-la-soberania-fiscal-fabio-taboada-perez/>].

Zara, I. y Bray, S. (2024): *Pillar Two’s Unintended Consequences*, Tax Foundation
[<https://taxfoundation.org/blog/pillar-two-unintended-consequences/>].

^[1] OECD/BID (2024), *Manual de Implementación del Impuesto Mínimo (Segundo Pilar): Marco Inclusivo sobre BEPS, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*, OECD, Paris
[<https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/global-minimum-tax/manual-de-implementacion-del-impuesto-minimo-segundo-pilar.pdf>].

^[2] [https://www.oecd.org/en/events/public-consultations/2024/07/draft-user-guide-for-the-globe-information-return-xml-schema.html?utm_campaign=Tax%20News%20Alert%2005-09-24&utm_content=Read%20more&utm_term=ctp&utm_medium=email&utm_source=Adestra].

^[3] Información obtenida de [<https://www.pwc.com/gx/en/services/tax/pillar-two-readiness/country-tracker.html#pdf-download>].

^[4] [<https://america-retail.com/paises/brasil/brasil-impulsa-la-reforma-fiscal-nuevas-medidas-para-gravar-a-tecnologicas-y-multinacionales/>].