



PROYECTO DE TITULACIÓN:

El Impuesto Mínimo Global según el Pilar 2 del Plan de Acción BEPS y su aplicabilidad en Ecuador

Previa la obtención del Título de:

MAGÍSTER EN FISCALIDAD INTERNACIONAL Y VALORACIÓN ADUANERA

Presentado por:

ALCÍVAR PARDO DOMÉNICA PAOLA

RUEDA CUMBICUS MELISA ELIZABETH

Guayaquil – Ecuador

2025

AGRADECIMIENTO

Deseamos expresar nuestro reconocimiento, en primer lugar, a Dios, por inspirarnos y sostenernos en los momentos más exigentes de este proceso académico. Su presencia nos otorgó serenidad y confianza para avanzar con determinación.

A nuestras familias, quienes con paciencia, comprensión y aliento constante se convirtieron en el respaldo más firme para la culminación de este proyecto. Su apoyo moral y afectivo ha sido esencial para alcanzar esta meta.

Agradecemos también nuestros mentores, quienes con generosidad compartieron su conocimiento, y nos orientaron con sabiduría a seguir adelante con compromiso y pasión, e igual manera agradecemos a nuestros profesores, compañeros y amigos, por sus valiosas contribuciones, palabras de aliento y compañía durante este proceso. Cada uno ha dejado una huella significativa en este trabajo, y les estaré eternamente agradecida.

DEDICATORIA

Dedicamos este trabajo, en primer lugar, a nuestras familias, por ser el pilar fundamental que nos brindó apoyo, motivación y confianza a lo largo de este camino académico. A nuestros padres, por inculcarnos el valor del esfuerzo y la perseverancia, y a nuestros seres queridos, por acompañarnos con paciencia y comprensión en cada etapa de este proceso.

De manera especial, dedicamos también esta investigación a todas aquellas personas que creen en la educación como motor de cambio y superación, con la esperanza de que los resultados aquí obtenidos puedan aportar, aunque sea de manera modesta, al desarrollo académico y profesional de futuras generaciones.

COMITÉ DE EVALUACIÓN

Tutor: Econ. Jorge Valdiviezo Burgos

Evaluator 1: MSc. Luis Ruiz Vélez

Presidenta: MSc. Viviana Borja Ligua.

Declaración Expresa

Nosotros, Doménica Paola Alcívar Pardo y Melisa Elizabeth Rueda Cumbicus, acordamos y reconocemos que: La titularidad de los derechos patrimoniales de autor (derechos de autor) del proyecto de graduación corresponderá al autor o autores, sin perjuicio de lo cual la ESPOL recibe en este acto una licencia gratuita de plazo indefinido para el uso no comercial y comercial de la obra con facultad de sublicenciar, incluyendo la autorización para su divulgación, así como para la creación y uso de obras derivadas. En el caso de usos comerciales se respetará el porcentaje de participación en beneficios que corresponda a favor del autor o autores. El o los estudiantes deberán procurar en cualquier caso de cesión de sus derechos patrimoniales incluir una cláusula en la cesión que proteja la vigencia de la licencia aquí concedida a la ESPOL.

La titularidad total y exclusiva sobre los derechos patrimoniales de patente de invención, modelo de utilidad, diseño industrial, secreto industrial, secreto empresarial, derechos patrimoniales de autor sobre software o información no divulgada que corresponda o pueda corresponder respecto de cualquier investigación, desarrollo tecnológico o invención realizada por mí/nosotros durante el desarrollo del proyecto de graduación, pertenecerán de forma total, exclusiva e indivisible a la ESPOL, sin perjuicio del porcentaje que me/nos corresponda de los beneficios económicos que la ESPOL reciba por la explotación de mi/nuestra innovación, de ser el caso.

En los casos donde la Oficina de Transferencia de Resultados de Investigación (OTRI) de la ESPOL comunique al/los autor/es que existe una innovación potencialmente patentable sobre los resultados del proyecto de graduación, no se realizará publicación o divulgación alguna, sin la autorización expresa y previa de la ESPOL.

Guayaquil, 12 de septiembre del 2025.

Doménica Paola Alcívar Pardo

Melisa Elizabeth Rueda Cumbicus

Índice

1.	Introducción	9
1.1	Antecedentes	10
2.	Objetivo General:	11
2.1	Objetivos específicos:.....	11
3.	Marco Teórico	12
3.1	Empresas Multinacionales y Fiscalidad Internacional	12
3.2	La Doble Imposición y los Convenios Internacionales.....	12
3.3	Doble No Imposición y Planeación Fiscal Agresiva.....	13
3.4	Paraísos Fiscales y Competencia Tributaria Nociva	14
3.5	Economía Digital y Desafíos a la Fiscalidad Tradicional	14
3.6	El Proyecto BEPS de la OCDE y del G20	14
3.7	BEPS 2.0: Pilares I y II	15
3.8	Metodología de cálculo del Impuesto Mínimo Global (Pilar 2 – OCDE).....	16
3.8.1	Mecanismos de recaudación	16
4.	Metodología	18
4.1	Diseño de investigación cuantitativo.....	18
4.1.1.	Investigación descriptiva y exploratoria	19
4.1.2.	Diseño no experimental y transversal.....	19
4.2	Diseño de investigación cualitativo.....	20
5.	Resultados	21
5.1	Resultados de Análisis Cualitativo.....	21
5.2	Resultados de Análisis Cuantitativo.....	22
5.2.1	Aplicación del Manual de implementación del Impuesto Mínimo (Pilar 2 – OCDE).....	25
6.	Discusión.....	26
7.	Conclusiones	27
8.	Recomendaciones:.....	28
9.	Fortalezas y Limitaciones	29
10.	Futuras líneas de investigación.....	30

El Impuesto mínimo Global según Pilar 2 del plan de acción BEPS 2.0 y su aplicabilidad en Ecuador

Doménica Alcívar y Melisa Rueda

Resumen: El presente estudio analiza el impacto recaudatorio que tendría para la Administración Tributaria del Ecuador la implementación del Impuesto Mínimo Global, establecido en el Pilar 2 del Plan de Acción BEPS 2.0, con especial énfasis en las rentas generadas por negocios y plataformas digitales. La investigación adopta un enfoque mixto, combinando métodos cualitativos y cuantitativos a través de análisis documental, entrevistas semi-estructuradas y encuestas aplicadas a expertos fiscales y profesionales del sector. Asimismo, se desarrolla un análisis comparativo con experiencias internacionales de países que han adoptado el Pilar 2. Los resultados evidencian que la implementación del Impuesto Mínimo Global podría incrementar la recaudación fiscal y fortalecer la equidad tributaria en Ecuador, aunque persisten desafíos legales, técnicos y administrativos para su aplicación efectiva. Finalmente, se plantean recomendaciones orientadas a la adecuación del marco normativo y al robustecimiento de las competencias institucionales de la Administración Tributaria, contribuyendo a la construcción de un sistema fiscal más justo, moderno y alineado con los estándares internacionales.

Palabras clave

Impuesto Mínimo Global, Pilar 2, BEPS 2.0, Reglas Global Anti-Base Erosion Rules (GloBE), Ecuador.

Clasificación JEL

H26 (Impuestos), H87 (Política fiscal y distribución del ingreso), F23 (Política económica internacional)

Abstract: This study analyzes the potential revenue impact for Ecuador's Tax Administration of implementing the Global Minimum Tax, established under Pillar 2 of the BEPS 2.0 Action Plan, with a specific focus on income generated by digital businesses and platforms. The research adopts a mixed-method approach, combining qualitative and quantitative techniques through documentary analysis, semi-structured interviews, and surveys administered to tax experts and industry professionals. Furthermore, a comparative analysis is conducted with international experiences from countries that have adopted Pillar 2.

The findings show that the implementation of the Global Minimum Tax could increase tax revenue and enhance tax equity in Ecuador, although there are legal, technical, and administrative challenges to its effective application. Finally, recommendations are proposed to adapt the regulatory framework and strengthening the institutional competencies of the Tax Administration, contributing to the development of a fairer, more modern tax system aligned with international standards.

Keywords

Global Minimum Tax, Pillar 2, BEPS 2.0, Global Anti-Base Erosion Rules, Ecuador.

JEL Classification

H26 (Taxation), H87 (Fiscal policy and income distribution), F23 (International economics)

1. Introducción

En los últimos años, la erosión de bases impositivas y el traslado artificial de beneficios (BEPS, por sus siglas en inglés) se han convertido en una creciente preocupación a nivel global para las Administraciones Tributarias. La expansión del comercio digital ha viabilizado que grupos multinacionales con amplia presencia implementen estrategias de planificación fiscal agresiva para reducir su carga tributaria y aprovechar las inconsistencias entre los sistemas fiscales de distintos países. En respuesta a esta problemática, la comunidad internacional ha adoptado mecanismos globales como el Plan de Acción BEPS de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE).

Un eje fundamental del plan de Acción BEPS es el Pilar 2, que establece el principio del **Impuesto Mínimo Global**, el cual exige que los miembros de un grupo multinacional tributen una tasa mínima del 15% de Impuesto a la Renta en la jurisdicción que se encuentren domiciliadas. A partir de 2021, países miembros de la OCDE han iniciado procesos de discusión e implementación de reformas fiscales alineadas con el Pilar 2, cuyo objetivo es asegurar que las empresas multinacionales tributen de una manera más equitativa en las jurisdicciones que operen.

Para Ecuador, un país que históricamente ha enfrentado desafíos estructurales en cuanto a la recaudación tributaria y competencia fiscal internacional, el Pilar 2 implica tanto desafíos como beneficios potenciales. En primer término, la adopción de un Impuesto Mínimo Global podría generar ingresos fiscales adicionales y mejorar la competitividad internacional, también plantea interrogantes sobre la viabilidad técnica, jurídica y administrativa, considerando las limitaciones en infraestructura tecnológica, capacidades institucionales y consensos políticos.

Diversos estudios sobre la implementación de BEPS en países en desarrollo han señalado las dificultades que enfrentan estos países para adoptar reformas fiscales globales debido a limitaciones tecnológicas, de infraestructura administrativa, y a la falta de consenso político. No obstante, también se han identificado beneficios importantes, como el fortalecimiento de la cooperación fiscal internacional, la mejora en la transparencia tributaria y la reducción de la evasión y elusión fiscal.

Este estudio se enfoca en analizar la aplicabilidad del Pilar 2 de BEPS en el contexto ecuatoriano, evaluando tanto las oportunidades como los desafíos que existan para su implementación.

1.1 Antecedentes

La implementación de tecnologías digitales en el comercio ha transformado significativamente los modelos de negocio tradicionales, optimizando procesos y ampliando el acceso a bienes y servicios a escala global. Esta transformación ha dado lugar al surgimiento de nuevas formas de operación empresarial, especialmente a través de plataformas digitales, que permiten la realización de actividades económicas sin la necesidad de presencia física en los países donde se genera valor. Esta característica ha representado un desafío creciente para las administraciones tributarias, al dificultar la correcta fiscalización y atribución de la renta en sus respectivas jurisdicciones.

En este contexto, las economías digitales han facilitado el uso de estrategias de planificación fiscal agresiva, a través de las cuales los grupos multinacionales trasladan artificialmente sus utilidades a jurisdicciones con baja o nula tributación, erosionando así las bases imponibles de los países donde realmente se lleva a cabo la actividad económica. Esta problemática global ha sido abordada por organismos internacionales como el Grupo de los 20 (G20) y la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), los cuales impulsaron el Proyecto contra la Erosión de Bases y el Traslado de Beneficios (BEPS, por sus siglas en inglés) en el año 2013, estructurado en 15 Acciones orientadas a frenar las prácticas de planificación fiscal abusiva y evasión tributaria a nivel mundial.

En el marco de la evolución del proyecto, en octubre de 2021 se presentó la iniciativa conocida como BEPS 2.0, que introduce dos pilares fundamentales. El Pilar 1 busca asignar de manera más equitativa los derechos de imposición entre las jurisdicciones donde las empresas multinacionales operan, especialmente en aquellas donde se encuentran sus mercados y usuarios finales. Por su parte, el Pilar 2 establece el concepto del Impuesto Mínimo Global, el cual propone que los grupos multinacionales estén sujetos a una tasa mínima efectiva del 15% sobre sus utilidades, independientemente de la ubicación de su

domicilio fiscal o de la jurisdicción donde operen. Esta medida busca contrarrestar los efectos negativos de la competencia fiscal entre países, garantizar un nivel mínimo de recaudación tributaria y desincentivar la deslocalización artificial de beneficios.

Estas prácticas fiscales nocivas afectan especialmente a los países en desarrollo, como Ecuador, que dependen en gran medida de los ingresos fiscales para el financiamiento de servicios públicos y programas sociales. En este sentido, la digitalización del comercio en Ecuador ha traído consigo cambios estructurales en los modelos de negocio, incrementando el volumen de operaciones a través de canales electrónicos. Según la Cámara Ecuatoriana de Comercio Electrónico (CECE), existe un crecimiento sostenido de estas actividades, cuyos ingresos, en muchos casos, benefician a plataformas o portales digitales domiciliados en el exterior, lo que plantea un reto para la administración tributaria nacional en materia de control y recaudación.

En consecuencia, el análisis del Impuesto Mínimo Global propuesto en el Pilar 2 del Plan de Acción BEPS adquiere relevancia para el Ecuador, en tanto puede representar una herramienta para fortalecer el sistema tributario frente a la economía digital y mitigar los riesgos de erosión fiscal mediante una posible adecuación normativa local.

2. Objetivo General:

Analizar el impacto recaudatorio para la Administración Tributaria ante la implementación del Pilar 2: Impuesto Mínimo Global de las BEPS 2.0 en las rentas de fuente ecuatoriana que generan los negocios o plataformas digitales.

2.1 Objetivos específicos:

1. Evaluar la capacidad de Ecuador para adaptar su legislación fiscal a las normas establecidas por la OCDE para la estrategia del Pilar 2.
2. Identificar los recursos y capacidades necesarias que debe tener la administración tributaria ecuatoriana para la implementación de las normas del Pilar 2.
3. Analizar el impacto potencial en la recaudación fiscal y la competitividad económica en las actividades de fuente ecuatoriana por parte de los negocios o plataformas digitales.

4. Proponer recomendaciones para una implementación efectiva y sostenible del Impuesto Mínimo Global en Ecuador.

3. Marco Teórico

3.1 Empresas Multinacionales y Fiscalidad Internacional

Las empresas multinacionales (EMN) son estructuras empresariales que desarrollan actividades económicas en diversas jurisdicciones, lo que les otorga una ventaja competitiva para reorganizar su estructura operativa y fiscal con el fin de optimizar costos, maximizar la rentabilidad y reducir su carga tributaria (OECD, Inclusive Framework on Beps: Progress Report, 2022). Esta capacidad de movilidad internacional permite a las EMN adaptar su estrategia financiera en función de las oportunidades fiscales disponibles en cada país.

Una de las estrategias más utilizadas es la deslocalización de funciones dentro de la cadena de valor, lo cual implica trasladar actividades clave como la producción, la investigación y desarrollo (I+D), la gestión de propiedad intelectual o los servicios financieros a jurisdicciones que ofrecen incentivos fiscales, regímenes especiales o tasas reducidas de tributación (Cobham & Jansky, 2019). Este tipo de reestructuraciones puede implicar una pérdida significativa de ingresos fiscales para los países donde originalmente se generaban estas actividades (Johannesen, 2020).

El aprovechamiento de vacíos legales y la manipulación de los precios de transferencia (los precios pactados entre entidades relacionadas de un mismo grupo empresarial) ha sido uno de los mecanismos recurrentes para desviar utilidades hacia territorios de baja imposición. Esto ha impulsado la creación de marcos normativos internacionales que buscan limitar estas prácticas y garantizar que las EMN tributen donde efectivamente se crea el valor económico.

3.2 La Doble Imposición y los Convenios Internacionales

Cuando una empresa multinacional opera en varios países, puede enfrentarse a la doble imposición, que ocurre cuando una misma renta es gravada por más de una jurisdicción fiscal. Este fenómeno afecta negativamente la competitividad y puede desincentivar la inversión extranjera directa (Bird & Oldman, 2019)

Existen dos formas principales:

Doble imposición directa: cuando un ingreso es gravado tanto en el país donde se genera como en el país de residencia del contribuyente.

Doble imposición indirecta: cuando las rentas generadas en una filial ubicada en un país son gravadas nuevamente en la casa matriz por medio de mecanismos como la repatriación de utilidades.

Para evitar estas situaciones, se han implementado Convenios para Evitar la Doble Imposición (CDI), los cuales establecen criterios de residencia fiscal, fuentes de renta y mecanismos de eliminación de la doble tributación como la exención o el crédito fiscal. La OCDE ha desarrollado un modelo de convenio ampliamente adoptado como referencia, el cual incluye disposiciones para la asignación de derechos de imposición y el intercambio efectivo de información tributaria (OECD, Inclusive Framework on Beps: Progress Report, 2022).

3.3 Doble No Imposición y Planeación Fiscal Agresiva

En el afán de evitar la doble imposición a través de convenios internacionales, se ha generado también el fenómeno opuesto: la doble no imposición, que ocurre cuando un ingreso no es gravado en ninguna de las jurisdicciones involucradas. Esta situación se produce principalmente como resultado del uso estratégico de lagunas legales, asimetrías en las legislaciones nacionales o la falta de coordinación entre las autoridades fiscales (Pistone, Stöbr, & Ylönem, 2020).

La doble no imposición representa una preocupación crítica para la comunidad internacional, ya que permite a las empresas multinacionales transferir beneficios a jurisdicciones con imposición nula o reducida sin enfrentar una tributación efectiva en ninguna parte. Este problema se intensifica cuando se utilizan mecanismos como sociedades híbridas, entidades transparentes fiscalmente o el abuso de tratados para evitar la residencia fiscal en países con sistemas más estrictos.

La OCDE, a través del Proyecto BEPS, ha identificado la doble no imposición como una de las consecuencias más perjudiciales de la planificación fiscal agresiva, ya que reduce significativamente la recaudación tributaria y debilita la equidad del sistema tributario global (OECD O. f., 2020). El Pilar II del proyecto, mediante el Impuesto Mínimo Global, busca

precisamente cerrar estas brechas y asegurar que las utilidades estén sujetas a una imposición mínima efectiva.

3.4 Paraísos Fiscales y Competencia Tributaria Nociva

El uso de paraísos fiscales por parte de las EMN ha contribuido a una competencia tributaria desleal entre países, reduciendo artificialmente la carga fiscal global de estos grupos empresariales. La OCDE, en su informe de 1998 "Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue", identificó cuatro características que definen un paraíso fiscal: tasas de impuestos nulas o bajas, falta de transparencia, ausencia de actividad sustancial y falta de intercambio efectivo de información con otras jurisdicciones.

Estas jurisdicciones facilitan la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios (BEPS), debilitando los sistemas tributarios de los países donde realmente se genera el valor. En respuesta, la comunidad internacional ha intensificado los esfuerzos de cooperación fiscal para contrarrestar este fenómeno y promover reglas más justas, aunque persisten desafíos en su erradicación.

3.5 Economía Digital y Desafíos a la Fiscalidad Tradicional

La transformación digital ha revolucionado los modelos de negocio, permitiendo a las empresas operar transnacionalmente sin una presencia física significativa. Esto ha generado un desfase entre los principios tradicionales de tributación —basados en el concepto de establecimiento permanente (OECD O. f., 2020) y la realidad económica actual, donde los ingresos pueden generarse en jurisdicciones donde empresas no tienen presencia física, dificultando la atribución de renta y el control fiscal (Johannesen, 2020).

Este nuevo entorno dificulta que los países ejerzan sus potestades tributarias, generando problemas de atribución de renta, evasión y elusión fiscal. Como respuesta, algunos países han adoptado impuestos sobre servicios digitales, mientras que a nivel multilateral se han impulsado soluciones coordinadas por la OCDE y el G20.

3.6 El Proyecto BEPS de la OCDE y del G20

En 2013, la OCDE y el G20 lanzaron el Proyecto BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) con la finalidad de contrarrestar la planificación fiscal agresiva y garantizar que las ganancias tributen en las jurisdicciones donde efectivamente se desarrolla la actividad económica. El

plan comprende 15 acciones que abordan distintos aspectos de la fiscalidad internacional, organizadas en torno a tres pilares: coherencia, sustancia y transparencia (OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, 2013).

Estas acciones incluyen medidas para prevenir el abuso de tratados, mejorar las normas sobre precios de transferencia, aumentar el reporte obligatorio de información y facilitar la cooperación internacional (OECD, Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, 2021). Entre los resultados concretos se encuentra el Estándar Mínimo BEPS, adoptado por más de 140 países, y el desarrollo del Marco Inclusivo sobre BEPS. Sin embargo, la implementación sigue enfrentando retos en la uniformidad y efectividad global (Cobham & Jansky, 2019).

3.7 BEPS 2.0: Pilares I y II

A pesar del avance del proyecto BEPS original, los desafíos derivados de la digitalización motivaron el desarrollo de una segunda fase: BEPS 2.0. Esta nueva etapa fue acordada en octubre de 2021 por más de 135 jurisdicciones dentro del Marco Inclusivo y se basa en dos pilares fundamentales:

Pilar I: propone una reasignación parcial de derechos de imposición a los países de mercado, es decir, donde se encuentran los consumidores o usuarios, independientemente de la presencia física del grupo empresarial. Está orientado a grandes empresas digitales y de consumo masivo con ingresos globales superiores a 20 mil millones de euros.

Pilar II: establece un Impuesto Mínimo Global (Global Minimum Tax) con una tasa mínima de imposición del 15% enfocado en multinacionales con ingresos anuales que sobrepasan los 750 millones de euros (OECD, Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, 2021). La finalidad es impedir que las EMN dirijan sus beneficios hacia territorios con baja o nula tributación, con el fin de garantizar una tributación equitativa (Avi-Yonah, Clausing, & Durst, 2022).

Este segundo pilar contempla reglas como la Regla de Inclusión de Rentas (IIR) y la del Pago Subgravado (UTPR), que permiten a los países aplicar impuestos complementarios cuando una entidad dentro del grupo tributa por debajo del mínimo exigido. Además, busca

salvaguardar la soberanía fiscal mediante la implementación voluntaria por parte de los Estados.

Para países en desarrollo como Ecuador, el Pilar II representa una herramienta significativa para reducir la elusión fiscal, fortalecer su recaudación y adaptarse a las nuevas dinámicas de la economía digital global.

3.8 Metodología de cálculo del Impuesto Mínimo Global (Pilar 2 – OCDE)

El Pilar 2 del Plan de Acción BEPS establece un conjunto de reglas denominadas GloBE Rules (Global anti-Base Erosion), cuyo objetivo es asegurar que los grupos multinacionales con ingresos consolidados superiores a 750 millones de euros tributen, como mínimo, una tasa efectiva de 15% en cada jurisdicción donde operan.

El cálculo se desarrolla en las siguientes etapas:

Tabla 1:
Lineamientos de recaudación para aplicar el Pilar 2

Pasos	Etapas
1	Identificar si el Grupo EMN se encuentra sujeto a las reglas GloBE.
2	Determinar la utilidad o pérdida sujeta a imposición en cada jurisdicción a partir de los EE.FF.
3	Identificación de los impuestos cubiertos y ajustes especiales conforme a las reglas GLOBE.
4	Determinación de tasas efectivas e impuesto mínimo atribuible a cada entidad.
5	Aplicación de IIR, QDMT y de UTPR.

Elaboración: Autores

3.8.1 Mecanismos de recaudación

La OCDE prevé tres mecanismos principales a través de las Reglas Globe, los cuales desarrollaremos a continuación:

El grupo XYZ tiene tres filiales en distintas jurisdicciones:

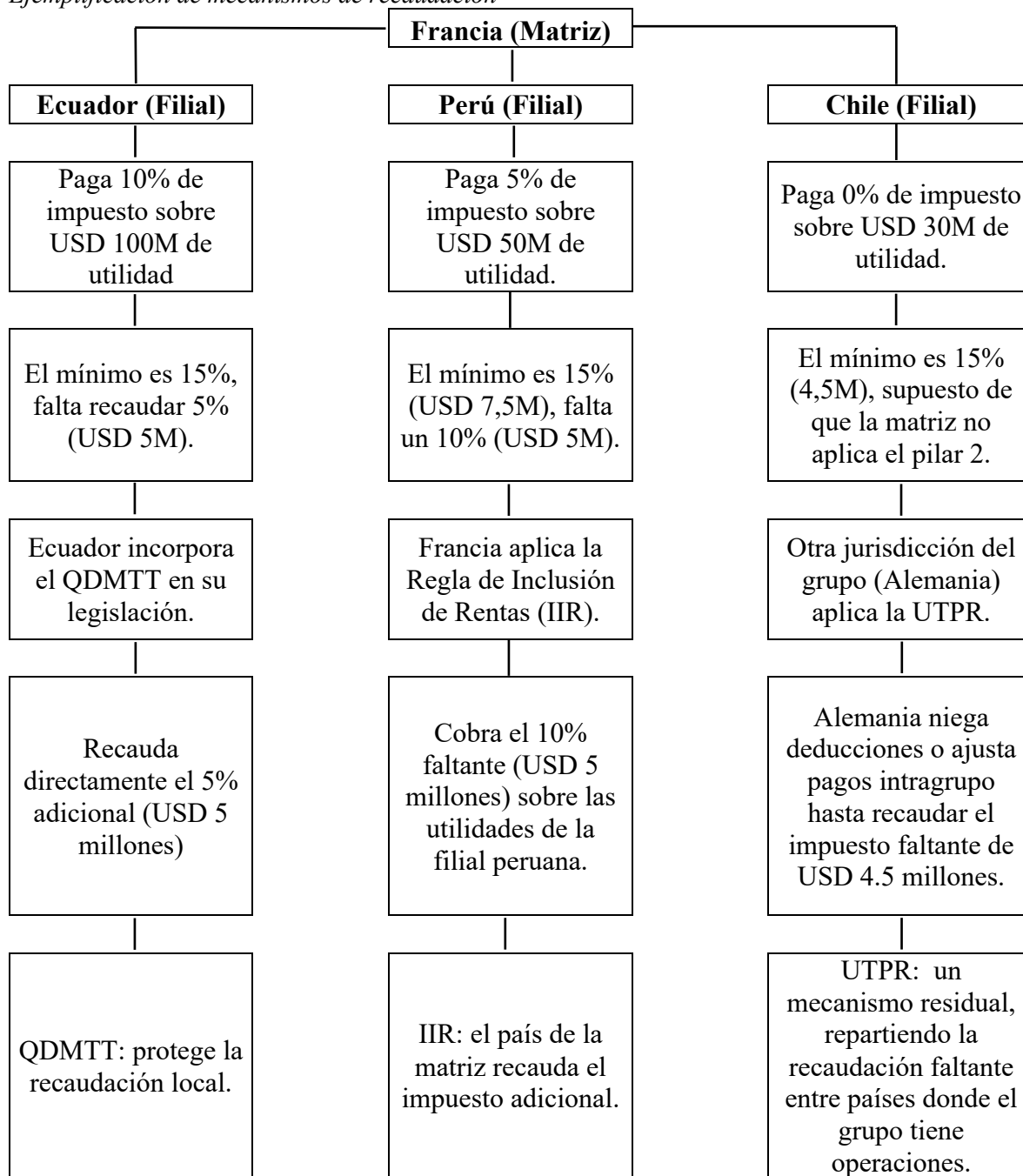
- **Filial en Ecuador:** paga 10% de impuesto sobre USD 100M de utilidad.
- **Filial en Perú:** paga 5% de impuesto sobre USD 50M de utilidad.
- **Filial en Chile:** paga 0% de impuesto sobre USD 30M de utilidad.

La **matriz** se encuentra domiciliada en **Francia** (jurisdicción que aplica la IIR).

Además, el grupo tiene operaciones en **Alemania** (que aplicará UTPR si es necesario).

Tabla 2:

Ejemplificación de mecanismos de recaudación



Elaboración: Autores

- **Impuesto Complementario Mínimo Nacional (QDMTT, por sus siglas en inglés):** permite al país donde se genera la utilidad recaudar el impuesto adicional.
- **Regla de Inclusión de Rentas (IIR, por sus siglas en inglés):** la matriz en otra jurisdicción incluye en su base el impuesto no recaudado.
- **Regla sobre Pagos Insuficientemente Gravados (UTPR, por sus siglas en inglés):** reglas de denegación de deducciones o ajustes cuando no se aplica el mínimo en otra jurisdicción.

4. Metodología

El presente trabajo evaluará el impacto recaudatorio potencial en Ecuador derivado de la implementación del Impuesto Mínimo Global, en el marco del Pilar 2 del Plan de Acción contra la Erosión de Bases y el Traslado de Beneficios (BEPS), impulsado por la OCDE. Para ello, la investigación adoptará un enfoque combinado, que articule métodos cualitativos y cuantitativos. Desde la perspectiva cuantitativa se evaluarán los recursos obtenidos por concepto de IVA en servicios digitales, así como el volumen de usuarios asociados de las principales plataformas tecnológicas globales como Netflix, Amazon Prime, Disney Plus, HBO Max, como indicadores preliminares de la actividad económica digital en el país. Este análisis permitirá estimar el ingreso potencial de recaudación adicional bajo un régimen de tributación mínima global. Adicionalmente, el análisis cualitativo abordará los desafíos normativos, institucionales y técnicos que enfrenta Ecuador para adoptar este estándar internacional, considerando su contexto fiscal, capacidades administrativas y grado de alineación con las recomendaciones de la OCDE.

4.1 Diseño de investigación cuantitativo.

Se trata de una investigación aplicada, de tipo descriptivo y exploratorio, con un diseño no experimental y transversal. El estudio busca describir y analizar el comportamiento de variables fiscales relacionadas con la economía digital y estimar el efecto potencial de una reforma tributaria basada en estándares internacionales.

4.1.1. Investigación descriptiva y exploratoria

La investigación descriptiva tiene como objetivo caracterizar fenómenos, situaciones o poblaciones tal como se presentan en la realidad. No busca explicar las causas de los fenómenos, sino identificar sus características, comportamientos o patrones. En el contexto del análisis del presente trabajo, la investigación descriptiva permite analizar el comportamiento de variables fiscales asociadas al entorno económico digital en Ecuador, particularmente en lo que respecta a la captación de tributos a través del IVA en el ámbito de los servicios digitales, proporcionando una base empírica para estimar el impacto potencial del Impuesto Mínimo Global.

La investigación exploratoria se utiliza cuando el tema de estudio es relativamente nuevo o poco abordado. En virtud del presente análisis, la implementación del Pilar 2 del Plan BEPS en Ecuador representa un campo emergente, por lo que la investigación exploratoria permite identificar desafíos normativos, institucionales y técnicos, así como oportunidades para su aplicación en el contexto fiscal ecuatoriano. Este tipo de investigación es especialmente útil cuando el objeto de estudio no ha sido abordado, permitiendo generar insumos para futuras investigaciones o propuestas de política pública.

4.1.2. Diseño no experimental y transversal

El diseño no experimental se caracteriza porque el investigador no manipula deliberadamente las variables independientes. En su lugar, se observan y analizan los fenómenos tal como ocurren en su contexto natural, utilizando datos secundarios y fuentes documentales. Este diseño es adecuado para estudios de carácter fiscal y normativo, donde las variables de interés no pueden ser controladas directamente por el investigador.

Adicionalmente, el diseño transversal implica la recolección de datos en un único momento del tiempo, lo que lo convierte en una herramienta apropiada para evaluar la situación actual de la recaudación fiscal digital en Ecuador y proyectar su posible evolución bajo nuevas normativas, sin necesidad de un seguimiento longitudinal. Asimismo, el estudio adopta un diseño transversal, en tanto que la recolección y análisis de datos se realiza en un único momento del tiempo o en un periodo determinado, sin seguimiento longitudinal. Este enfoque permite obtener una visión sincrónica del estado actual de la recaudación digital y

del marco normativo ecuatoriano, facilitando la evaluación del impacto potencial de una reforma tributaria basada en los principios del Impuesto Mínimo Global.

Un ejemplo representativo de estudios con uso de un diseño no experimental en el ámbito fiscal es el estudio elaborado por la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), titulado Gestión de los Beneficios Tributarios en América Latina: Experiencias, Diagnóstico y Alternativas de Políticas (CEPAL, 2022). Esta investigación, de carácter descriptivo y exploratorio, analiza la magnitud, eficiencia y transparencia de los beneficios tributarios en países de la región, incluyendo Ecuador, mediante la recopilación y análisis de datos fiscales provenientes de fuentes oficiales, sin manipulación de variables ni intervención directa sobre el contexto de investigación. El enfoque metodológico no experimental permitió observar el comportamiento de los incentivos fiscales en su contexto real, facilitando la identificación de debilidades institucionales y proponiendo alternativas de política pública orientadas a mejorar la gestión tributaria.

4.2 Diseño de investigación cualitativo.

En el componente cualitativo de la investigación, se efectuaron entrevistas enfocadas a profesionales con amplia experiencia en el ámbito tributario, a escala nacional e internacional. Los participantes seleccionados poseen formación especializada en derecho tributario y fiscalidad internacional, y han desempeñado funciones relevantes en organismos públicos, firmas de consultoría fiscal y organismos multilaterales.

El objetivo de este análisis es identificar percepciones, experiencias y valoraciones sobre la viabilidad, los desafíos y las oportunidades que representa la puesta en marcha del Impuesto Mínimo Global en Ecuador, en el marco del Pilar 2 del Plan BEPS de la OCDE.

Los principales categorías abordadas fueron la capacidad institucional y administrativa, marco normativo y estándares OCDE, oportunidad de recaudación fiscal, cooperación internacional, y relevancia técnica.

5. Resultados

5.1 Resultados de Análisis Cualitativo

Las entrevistas realizadas a expertos en materia tributaria y fiscalidad internacional revelaron que, si bien Ecuador ha avanzado significativamente en procesos de digitalización y modernización administrativa, persisten limitaciones estructurales que podrían dificultar la adopción de estándares internacionales como los establecidos por la OCDE en el Pilar 2 del Plan BEPS.

Entre las principales limitaciones identificadas se encuentran:

- **Infraestructura tecnológica insuficiente:** La implementación del Pilar 2 exige sistemas robustos para el procesamiento masivo de datos, así como plataformas que permitan el intercambio de información y su disponibilidad en tiempo real con otras jurisdicciones.
- **Capacidades técnicas del personal**
Se requiere impulsar el desarrollo de competencias del talento humano en áreas como fiscalidad internacional, precios de transferencia, estructuras corporativas complejas y normas contables globales, con el propósito de asegurar la adecuada implementación de las Reglas GloBE.
- **Necesidad de reformas tributarias**
La legislación ecuatoriana requeriría modificaciones para incorporar de manera expresa las disposiciones del Pilar 2 y las Reglas GloBE, asegurando coherencia con el marco normativo interno.

En síntesis, la implementación efectiva del Impuesto Mínimo Global en Ecuador no estará únicamente condicionado por la decisión política y de la adecuación normativa, sino también de la capacidad institucional para gestionar y compartir información estratégica sobre ingresos, impuestos pagados y estructuras corporativas de los grupos multinacionales. Estos elementos serán determinantes para que la aplicación del Pilar 2 sea efectiva, equitativa y sostenible en el contexto ecuatoriano.

5.2 Resultados de Análisis Cuantitativo

En esta sección, se realizó una solicitud de información oficial al Servicio de Rentas Internas (SRI) con el propósito de obtener los datos correspondientes a la recaudación del Impuesto al Valor Agregado (IVA) proveniente de servicios digitales prestados por proveedores no residentes durante los ejercicios fiscales 2023 y 2024 con el objetivo de determinar la base imponible utilizada en el cálculo del Impuesto Mínimo Global.

Tabla 3:
Recaudación por IVA de servicios digitales

	2023		2024	
	Monto IVA	Base Gravable	Monto IVA	Base Gravable
Enero	3.700.449,02	30.837.075,17	4.706.955,22	39.224.626,83
Febrero	3.425.436,41	28.545.303,42	4.480.817,58	37.340.146,50
Marzo	3.914.614,83	32.621.790,25	4.726.757,01	39.389.641,75
Abril	3.581.350,51	29.844.587,58	6.419.475,58	42.796.503,87
Mayo	2.500.209,45	20.835.078,75	6.406.876,81	42.712.512,07
Junio	3.877.566,58	32.313.054,83	5.994.594,57	39.963.963,80
Julio	4.088.872,50	34.073.937,50	6.352.206,94	42.348.046,27
Agosto	4.301.567,82	35.846.398,50	6.555.678,40	43.704.522,67
Septiembre	4.235.595,25	35.296.627,08	6.733.977,11	44.893.180,73
Octubre	4.487.530,73	37.396.089,42	6.607.658,85	44.051.059,00
Noviembre	4.614.857,63	38.457.146,92	6.491.449,73	43.276.331,53
Diciembre	4.633.621,71	38.613.514,25	6.959.701,76	46.398.011,73

Fuente: Servicio de Rentas Internas

De acuerdo con la información proporcionada por el SRI, los montos recaudados por IVA ascendieron a USD 47,361,672 y USD 72,136,149 en los periodos 2023 y 2024 respectivamente. Esta variación representa un incremento del 52.31% entre ambos periodos, lo que evidencia un crecimiento significativo en la tributación del sector digital. Estos datos constituyen un insumo relevante para el estudio cuantitativo de las repercusiones fiscales derivadas de la economía digital en Ecuador y permiten proyectar escenarios de recaudación bajo un régimen de tributación mínima global.

Desde el marco teórico de la fiscalidad internacional, se reconoce las dificultades derivadas de la economía digital para los sistemas tributarios tradicionales. La capacidad de generar

ingresos significativos sin presencia física en la jurisdicción de consumo ha llevado a la necesidad de adoptar mecanismos como el Impuesto Mínimo Global, propuesto en el Pilar 2. En este contexto, los datos de recaudación del IVA digital en Ecuador constituyen un indicador preliminar del potencial fiscal que podría captarse mediante la implementación de dicho régimen, contribuyendo a una mayor equidad tributaria y alineación con los estándares internacionales.

Para complementar el análisis fiscal preliminar, se ha realizado una estimación basada en el número de suscriptores de las principales plataformas digitales en Ecuador y su relación con el total de suscriptores a nivel mundial. Las plataformas consideradas fueron Netflix, Amazon Prime Video, Disney+ y HBO Max.

Tabla 4:
Número de suscriptores

Variables	Netflix	Amazon Prime	Disney Plus	HBO Max
Número de suscriptores en Ecuador	904.89	300.00	417.18	400.00
Número de suscriptores a nivel mundial	301,000	220,000	124,000	116,900
Relación	0.30%	0.14%	0.34%	0.34%

Fuente: Flixpatrol

Los resultados muestran que la participación de Ecuador en el mercado global de estas plataformas es relativamente baja, con proporciones que oscilan entre 0.14% y 0.34%. Por ejemplo, Netflix, con aproximadamente 904.89 mil suscriptores en Ecuador, representa apenas el 0.30% de sus más de 301 millones de suscriptores globales. Esta tendencia se repite en las demás plataformas, lo que confirma que sus principales clientes se concentran en mercados como Estados Unidos.

Por otro lado, se analizaron los Reportes Anuales de estas compañías, en conjunto con sus estados financieros consolidados, donde se analizó la relación del nivel de costos y gastos y sus ventas para la estimación del posible nivel de ganancias en Ecuador.

Tabla 5:*Estados Consolidados de empresas digitales*

	Netflix	Amazon Prime	Disney Plus	HBO
Ingreso	39,000	513,983	91,361	39,321
Costos y gastos	28,583	501,735	79,447	49,353
Utilidad Operativa	10,417	12,248	11,914	-10,032

% Margen Operativo	26.71%	2.38%	13.04%	-25.51%
Relación Costos y Gastos/Ingresos	73.29%	97.62%	86.96%	125.51%

Fuente: Form 10-K Reporte Anual 2024. / Cifras expresadas en millones de dólares

Se realizó un cálculo preliminar orientado a estimar el nivel potencial de recaudación fiscal derivado del consumo de servicios digitales en Ecuador como: Netflix, Amazon Prime Video, Disney+ y HBO Max. Esta aproximación permite dimensionar el impacto económico de estas plataformas en el mercado local y evaluar la viabilidad de aplicar mecanismos de tributación internacional, como los propuestos en el Pilar 2 del Plan BEPS de la OCDE, que buscan garantizar una imposición mínima efectiva sobre las utilidades generadas, incluso en ausencia de presencia física. Este ejercicio se fundamenta en el reconocimiento de tendencias en el consumo digital y en la aplicación de la normativa vigente relativa al Impuesto al Valor Agregado (IVA) sobre servicios prestados por proveedores no residentes. La estimación permite dimensionar el impacto fiscal potencial de estas plataformas en el contexto ecuatoriano, y constituye un insumo relevante para el análisis de viabilidad de implementación del Impuesto Mínimo Global, conforme a los lineamientos del Pilar 2 del Plan de Acción BEPS promovido por la OCDE.

Se consideró como referencia el costo de los planes estándar de cada plataforma analizada, el número de suscriptores a nivel nacional y la relación costos + gastos/ingresos para el cálculo de los ingresos generados localmente.

Tabla 6:*Estimación de ingresos generados por plataformas digitales*

	Netflix	Amazon Prime	Disney Plus	HBO
Precio Plan Estándar	8.99	14.99	10.99	8.29
Ingresos por serv. Digitales (a)	97,620	53,964	55,018	39,792
Costos y gastos (b)	71,545	52,678	47,843	49,944
Utilidad gravable c=(b-a)	26,074	1,286	7,175	-10,152

Tarifa 15% (Imp. Min. Global)	3,911	193	1,076	-0
Tarifa 25% (Tarifa General)	6,519	321	1,794	-0

Cifras expresadas en miles de dólares

Para estimar los ingresos generados por servicios digitales, se multiplicó el precio del plan estándar de las plataformas digitales por el número de suscriptores a nivel nacional. En cuanto a la aproximación de costos y gastos, se utilizó la proporción presentada en el cuadro anterior, aplicándola a los ingresos estimados por dichos servicios.

Con base en estos cálculos, se obtuvo una aproximación de los ingresos generados por servicios digitales que, por su naturaleza, al no ser considerados como gastos deducibles por los contribuyentes, no son sujetos a imposición en Ecuador, debido a que las las empresas que ofrecen servicios digitales lo hacen sin contar con una sede física en el territorio nacional. Aproximadamente USD 246 millones por concepto de los servicios analizados no gravan renta en el país. Esta información permite dimensionar el alcance del mercado digital ecuatoriano dentro del ecosistema global y sirve como base para evaluar el impacto fiscal potencial de estas plataformas.

5.2.1 Aplicación del Manual de implementación del Impuesto Mínimo (Pilar 2 – OCDE)

En esta sección, se tomó como referencia el Manual de Implementación del Impuesto Mínimo Global del Pilar 2, desarrollado por la OCDE y el BID, con el objetivo de explorar posibles mecanismos de aplicación en Ecuador. Este documento proporciona directrices técnicas y operativas para la adopción de las Reglas GloBE, que buscan garantizar una tributación mínima efectiva del 15% sobre las utilidades de los grupos multinacionales en cada jurisdicción donde operan.

Por ello, a continuación, se analizó la estimación para aplicar el método de cálculo que la OCDE ha realizado para la implementación del Impuesto Mínimo Global en Ecuador y permita captar los ingresos fiscales proporcionales a la actividad económica digital generada localmente.

Tabla 7:*Estimación de ingresos generados por plataformas digitales*

Plataforma / Grupo	Ventas netas (USD)	Utilidad GloBE (USD)	SBIE carve-out (USD)	Excess Profit (USD)	ETR actual (%)	Top-up %	Top-up tax (USD)	Recaudación adicional en Ecuador (USD)
Netflix	97,620	26,074	-	26,074	-	15%	3,911	3,911
Amazon Prime	53,964	1,286	-	1,286	-	15%	193	193
Disney Plus	55,018	7,175	-	7,175	-	15%	1,076	1,076
HBO	39,792	-10,152	-	-10,152	-	15%	-	-
TOTAL RECAUDACIÓN								5,180.25

Elaboración: Autores / Cifras expresadas en millones de dólares

En base a las reglas GloBE del Manual de aplicación del Pilar 2, se estima con base al nivel de ingresos generados localmente que la recaudación por ingresos de servicios digitales podría oscilar aproximadamente USD 5 millones de dólares.

6. Discusión

Los resultados obtenidos permiten responder a la pregunta de investigación sobre la viabilidad de implementar el Impuesto Mínimo Global (Pilar 2) en Ecuador, particularmente en el sector de servicios digitales. La metodología aplicada combinó el análisis cualitativo, basado en entrevistas a expertos, con un análisis cuantitativo sustentado en datos oficiales del Servicio de Rentas Internas para los años 2023 y 2024 y en los estados financieros de cuatro empresas multinacionales líderes del sector de streaming: Netflix, Amazon Prime Video, Disney+ y HBO Max.

La información del SRI proporcionó la base imponible de IVA en servicios digitales, mientras que los estados financieros permitieron estimar márgenes de rentabilidad, tasas efectivas de tributación y niveles de utilidades ajustadas según las Reglas GloBE. Con esta combinación de fuentes fue posible proyectar el potencial recaudatorio de un Qualified Domestic Minimum Top-up Tax (QDMTT) en el caso de que estas plataformas establecieran presencia fiscal en Ecuador.

Los hallazgos muestran que, si la tasa efectiva de tributación de estas empresas se ubicara por debajo del 15% en la jurisdicción ecuatoriana, la aplicación del impuesto complementario generaría un aumento significativo en la recaudación, fortaleciendo la equidad tributaria y limitando la disminución de la base gravable. No obstante, la magnitud de este beneficio

dependerá de la capacidad del país para adaptar su legislación a las Reglas GloBE, desarrollar infraestructura tecnológica que permita un adecuado intercambio de información y capacitar al personal en fiscalidad internacional.

Esta discusión se encuentra en congruencia con los objetivos de la investigación y evita la inclusión de variables no medidas, centrándose exclusivamente en los datos obtenidos y en las proyecciones construidas con base en la evidencia empírica recopilada.

7. Conclusiones

La implementación del Pilar 2 del Plan de Acción BEPS en Ecuador, que introduce el Impuesto Mínimo Global, representa una oportunidad estratégica para fortalecer la equidad y eficiencia del sistema tributario nacional, alineándolo con los estándares internacionales promovidos por la OCDE. No obstante, su adopción efectiva requiere superar desafíos estructurales, normativos e institucionales.

Desde una perspectiva técnica, Ecuador ha demostrado avances significativos en materia de cooperación fiscal internacional y digitalización tributaria. Sin embargo, persisten limitaciones en la capacidad administrativa del Servicio de Rentas Internas (SRI) y en la disponibilidad de información consolidada sobre grupos multinacionales. Además, el marco legal vigente aún no incorpora conceptos clave del Pilar 2, como las Reglas GloBE.

A pesar de estas limitaciones, el análisis cualitativo muestra consenso entre expertos sobre el potencial recaudatorio y la relevancia estratégica de este estándar. La adopción del Pilar 2 permitiría a Ecuador captar ingresos que actualmente se trasladan a jurisdicciones de baja tributación, particularmente en sectores digitales y de servicios transfronterizos, contribuyendo a una mayor equidad fiscal.

La integración de la información proveniente de la base de datos del SRI con los estados de Netflix, Amazon Prime Video, Disney+ y HBO Max permitió construir un modelo de proyección robusto que refleja la incidencia estimada en la recaudación del impuesto sobre la renta en el sector de servicios digitales. El principal aporte de este trabajo al campo de la fiscalidad internacional es la propuesta metodológica que integra datos nacionales con información corporativa global para estimar el efecto del Pilar 2 en un sector específico, constituyendo una referencia replicable para estudios en otras jurisdicciones y sectores.

La adopción del Pilar 2 también mejoraría la equidad tributaria, reduciendo la planificación fiscal agresiva de grandes multinacionales y garantizando que contribuyan proporcionalmente en el país donde generan valor. Aunque la medida no constituye un incentivo fiscal directo, sí fortalecería la reputación de Ecuador como una jurisdicción comprometida con estándares internacionales, lo que indirectamente impacta en la seguridad jurídica y confianza de inversionistas.

Asimismo, los resultados refuerzan la necesidad de implementar mecanismos de tributación internacional como el Pilar 2 del Plan BEPS de la OCDE, que tiene como propósito asegurar una tributación mínima efectiva del 15% sobre las ganancias de los grupos multinacionales. Esto permitiría a Ecuador captar ingresos fiscales proporcionales a la actividad económica generada localmente, incluso en ausencia de establecimiento permanente, contribuyendo a una mayor equidad y eficiencia en el sistema tributario internacional.

8. Recomendaciones:

- Incorporar el QDMTT en la normativa ecuatoriana, asegurando coherencia con las Reglas GloBE.
- Invertir en tecnología para la gestión y análisis de datos financieros consolidados.
- Fortalecer la capacitación del personal en tributación internacional y precios de transferencia.
- Integrar a Ecuador en acuerdos internacionales de intercambio de información para garantizar el acceso a datos relevantes.
- Establecer incentivos fiscales compatibles con el Pilar 2 para atraer empresas digitales, tales como:
 - Créditos fiscales por inversión en infraestructura tecnológica o centros de datos en Ecuador.
 - Reducciones temporales de IVA en importación de equipos y software para operaciones productivas instaladas en el país.
 - Deducciones adicionales por contratación y capacitación de talento local en áreas tecnológicas.

La aplicación de estas medidas no solo permitiría captar ingresos adicionales, sino también fomentar un ecosistema digital robusto que genere empleo, innovación y transferencia tecnológica. Así, los beneficios recaudatorios del Pilar 2 podrían traducirse en mejoras tangibles para la sociedad, mediante una mayor disponibilidad de recursos para políticas públicas, fortaleciendo la eficiencia económica junto con la integración social.

9. Fortalezas y Limitaciones

Fortalezas

- **Datos oficiales:** Uso de información de la Administración Tributaria sobre la recaudación de IVA en servicios digitales en 2023 y 2024, lo que aporta solidez y confiabilidad a la base cuantitativa.
- **Análisis corporativo:** Inclusión de los estados financieros de cuatro multinacionales líderes en el sector de streaming (Netflix, Amazon Prime Video, Disney+ y HBO Max), lo que permitió estimar márgenes de rentabilidad y tasas efectivas de manera más precisa.
- **Metodología replicable:** Propuesta metodológica que integra datos nacionales con información corporativa global, aplicando los criterios de cálculo de la Utilidad GloBE y del exceso de beneficios (Excess Profit), siguiendo las Reglas GloBE de la OCDE.
- **Enfoque sectorial específico:** Análisis focalizado en el sector de servicios digitales, lo que facilita la identificación de impactos concretos y recomendaciones más precisas.

Limitaciones

- **Segmentación geográfica:** Los estados financieros analizados corresponden a cifras globales y no discriminan por país, lo que obligó a realizar estimaciones para aproximar el impacto en Ecuador.
- **Supuestos de presencia fiscal:** La proyección parte del escenario hipotético de que las empresas analizadas establezcan presencia fiscal en Ecuador, lo cual depende de decisiones estratégicas y regulatorias fuera del control de la investigación.

- **Disponibilidad de información:** Limitaciones en el acceso a datos consolidados por jurisdicción y a detalles específicos de las estrategias empresariales utilizadas por las plataformas, lo que restringe la exactitud de algunos cálculos.

10. Futuras líneas de investigación

- **Ampliar el alcance sectorial:** Extender el análisis a otros segmentos de la economía, ya no solamente en el ámbito digital, para evaluar el impacto potencial del Pilar 2 en un espectro más amplio de actividades.
- **Mayor precisión geográfica:** Incorporar datos segmentados por jurisdicción (Country-by-Country Reporting – CbCR) para estimar con mayor exactitud la Utilidad GloBE y el exceso de beneficios atribuibles a Ecuador.
- **Comparaciones regionales:** Realizar estudios comparativos con países de la región que ya hayan implementado el Pilar 2, para identificar buenas prácticas y adaptar las estrategias de implementación ecuatorianas.
- **Evaluar incentivos fiscales compatibles:** Analizar en profundidad qué incentivos pueden ser ofrecidos a empresas digitales dentro de los límites del Pilar 2, para fomentar inversión física y tecnológica en el país.
- **Efectos macroeconómicos:** Investigar el impacto indirecto de la adopción del Pilar 2 sobre el ingreso de capital extranjero (inversión), la generación de plazas laborales y la innovación tecnológica en Ecuador.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Dick, A., & Basu, K. (1994). Customer Loyalty: Toward an Integrated Conceptual Framework. *Journal of Academy of Marketing Science*, 22(2), 99-113.
- Hofstede, G. (2001). *Culture's consequences: comparing values, behaviors, institutions, and organizations across nations*. Thousands Oaks, California: SAGE Publications.
- De Mooij, M. (2015). Cross-cultural research in international marketing: clearing up some of the confusion. *International Marketing Review*, 32(6), 646-662.
- Hofstede, G. (2011). Dimensionalizing cultures: The Hofstede model in context. *Online readings in psychology and culture*, 2(1), 8.
- Minkov, M., Blagoev, V., & Hofstede, G. (2013). The Boundaries of Culture. *Journal of Cross-Cultural Psychology*, 44(7), 1094-1106.
- Schwartz, S. H. (1992). Cultural dimensions of values-Towards an understanding of national differences. *Paper presented at the International journal of Psychology*.
- CEPAL, C. E. (2022). *Gestión de los beneficios tributarios en América Latina: Experiencias, diagnóstico y alternativas de políticas*. Obtenido de https://www.cepal.org/sites/default/files/static/files/informe_beneficios_tributarios_pltac.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*. Obtenido de <https://www.oecd.org/tax/beps/manual-de-implementacion-del-impuesto-minimo-segundo-pilar.pdf>
- Avi-Yonah, R., Clausen, K., & Durst, M. (2022). The Global Minimum Tax and Developing Countries. *Tax Law Review*. 45-78.
- Bird, R., & Oldman, O. (2019). *Double Taxation and Tax Treaties*. Oxford University Press.
- Cobham, A., & Jansky, P. (2019). Global distribution of revenue loss from tax avoidance. *Journal of International Development*, 136-150.
- Johannessen, N. (2020). Tax heavens and profit shifting: Evidence from Country-by-country reporting. *American Economic Journal*, 55-84.
- OECD. (2013). *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. OECD Publishing.
- OECD, O. f. (2020). *Tax Challenges Arising from Digitalisation*. OECD Publishing.
- OECD. (2021). *Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*. OECD/G20 Inclusive Framework.
- OECD. (2022). *Inclusive Framework on BEPS: Progress Report*. OECD Publishing.
- Pistone, P., Stöbr, M., & Ylönen, M. (2020). The Impact of BEPS on Tax Treaties. *IBFD*.