

---

Este documento recoge la Declaración que se ha debatido en el Marco Inclusivo de la OCDE y el G20 sobre BEPS. Desde el 9 de junio de 2023, [139 jurisdicciones miembro](#) se han adherido a esta Declaración. Cabe señalar que, a día de hoy, no todos los miembros del Marco Inclusivo se han adherido.

---

## Proyecto sobre Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios (BEPS) de la OCDE y el G20

# Declaración sobre el enfoque de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía

8 de octubre de 2021

### Introducción

El Marco Inclusivo sobre la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios de la OCDE y el G20 ha acordado adoptar un enfoque de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía. Los componentes de cada pilar sobre los que se ha llegado a un acuerdo se describen en los siguientes párrafos.

En el anexo figura un Plan de Acción Detallado.

### Primer Pilar

#### *Ámbito de aplicación*

Las empresas comprendidas en el ámbito de aplicación del Primer Pilar son las multinacionales (EMN) con un volumen de negocios global superior a 20.000 millones de euros y una rentabilidad superior al 10% (es decir, beneficios antes de impuestos /ingresos) calculada mediante un mecanismo de promedios. Está previsto que este umbral de volumen de negocios se reduzca a 10.000 millones de euros, siempre que la implementación tenga éxito, incluyendo la seguridad jurídica en materia tributaria sobre el Importe A, y que la revisión pertinente comience 7 años después de la entrada en vigor del acuerdo y se complete en un plazo no superior a un año.

Quedan excluidas las industrias extractivas y los servicios financieros regulados.

#### **Nexo**

Habrà una nueva regla especial de nexo que permitirá asignar el Importe A a una jurisdicción de mercado cuando la EMN incluida en el ámbito de aplicación obtenga al menos 1 millón de euros de ingresos en

esa jurisdicción. Para las jurisdicciones más pequeñas con un PIB inferior a 40.000 millones de euros, el nexo se fijará en 250.000 euros.

La regla especial de nexo se aplica únicamente para determinar si una jurisdicción puede acogerse a la asignación del Importe A.

Los costes de cumplimiento (incluidos los relativos al rastreo de pequeños volúmenes de ventas) se limitarán al mínimo.

### ***Cuantía***

Respecto a las EMN incluidas en el ámbito de aplicación, el 25% de los beneficios residuales, definidos como los beneficios que superan el 10% de los ingresos, se asignarán a las jurisdicciones de mercado con nexo, utilizando un factor de asignación basado en los ingresos.

### ***Fuente de los ingresos***

Los ingresos se asignarán a las jurisdicciones del mercado final donde se utilicen o consuman los bienes o servicios. Para facilitar la aplicación de este principio, se elaborarán reglas detalladas de determinación del origen para categorías específicas de transacciones. Al aplicar las reglas de origen, una EMN incluida en el ámbito de aplicación debe utilizar un método fiable basado en los hechos y circunstancias específicos de la EMN.

### ***Determinación de la base imponible***

La determinación de los beneficios o pérdidas de la EMN incluida en el ámbito de aplicación se hará por referencia a los ingresos que arroje la contabilidad financiera, con un número limitado de ajustes.

Se prevé un régimen de amortización de pérdidas “hacia adelante”.

### ***Segmentación***

La segmentación solo se producirá en circunstancias excepcionales cuando, sobre la base de los segmentos que reflejen la contabilidad financiera, un segmento quede comprendido en el ámbito de aplicación de estas reglas.

### ***Régimen de protección respecto de beneficios derivados de actividades de comercialización y distribución***

Cuando los beneficios residuales de una EMN incluida en el ámbito de aplicación ya estén gravados en una jurisdicción de mercado, un régimen de protección de los beneficios de comercialización y distribución limitará los beneficios residuales asignados a la jurisdicción de mercado a través del Importe A. Se seguirá trabajando en el diseño de este régimen de protección, entre otras cosas, para tener en cuenta el ámbito de aplicación global.

### ***Eliminación de la doble imposición***

La doble imposición de los beneficios asignados a las jurisdicciones de mercado se aliviará mediante la exención o el método de imputación.

La entidad o entidades que habrán de asumir la responsabilidad fiscal se determinarán entre aquellas que obtienen beneficios residuales.

## **Seguridad jurídica en materia tributaria**

Las EMN incluidas en el ámbito de aplicación se beneficiarán de los mecanismos de prevención y resolución de controversias, que evitarán la doble imposición en relación con el Importe A, y que servirán para dirimir todas las cuestiones relacionadas con dicho importe (por ejemplo, controversias sobre precios de transferencia y beneficios empresariales), de forma obligatoria y vinculante. Las controversias formales sobre si se trata o no de una cuestión relacionada con el Importe A se resolverán de forma obligatoria y vinculante, sin dilatar el mecanismo de prevención y resolución de controversias de fondo.

Un mecanismo alternativo de resolución de controversias optativo y vinculante estará disponible solo respecto a las cuestiones relacionadas con el Importe A para las economías en desarrollo que, de conformidad con lo previsto en el marco de la Acción 14 de BEPS, puedan obtener un aplazamiento del mecanismo de revisión entre pares<sup>1</sup> y que no tengan —o tengan muy pocos— casos de procedimientos amistosos de resolución de controversias (MAP). La idoneidad de una jurisdicción para acogerse a este mecanismo optativo se revisará periódicamente; cuando en una revisión se determine que una jurisdicción no es idónea, esta seguirá sin serlo en todos los años siguientes.

## **Importe B**

Se simplificará y agilizará la aplicación del principio de plena competencia respecto de actividades básicas de comercialización y distribución en el país, prestando especial atención a las necesidades de los países con menor capacidad. Está previsto que este trabajo se complete a finales de 2022.

## **Administración**

El cumplimiento tributario se simplificará (incluida la obligación de presentar declaraciones) y se permitirá que las empresas multinacionales incluidas en el ámbito de aplicación que gestionen el procedimiento de cumplimiento a través de una única entidad.

## **Medidas unilaterales**

El Convenio Multilateral (CML) exigirá a todas las partes que supriman todos los impuestos sobre los servicios digitales y otras medidas similares relevantes con respecto a todas las empresas, y que se comprometan a no introducir tales medidas en el futuro. No se establecerá ningún nuevo impuesto sobre los servicios digitales ni otras medidas similares relevantes respecto de ninguna empresa a partir del 8 de octubre de 2021 y hasta el 31 de diciembre de 2023 o la entrada en vigor del CML—lo que ocurra primero. La forma de suprimir los impuestos sobre los servicios digitales vigentes y otras medidas similares relevantes se coordinará adecuadamente. El MI toma nota de que algunos miembros han comunicado que ciertos arreglos de transición se están debatiendo con rapidez.

## **Implementación**

El CML por el cual se implementa el Importe A se redactará y quedará dispuesto para su firma en 2022, de modo que dicho Importe A entre en vigor en 2023. En el anexo figura un Plan de Acción Detallado.

---

<sup>1</sup> Las condiciones para obtener un aplazamiento de la supervisión entre pares de la Acción 14 de BEPS figuran en el apartado 7 del vigente «Método de evaluación» de la Acción 14 publicado como parte de los [documentos del mecanismo de revisión entre pares previsto en la Acción 14](#).

## Segundo Pilar

### **Diseño general**

El Segundo Pilar consta de:

- dos normas nacionales interconectadas (denominadas, conjuntamente, reglas globales contra la erosión de las bases imponibles o «reglas GloBE»): i) una Regla de Inclusión de Rentas (RIR), que impone un impuesto complementario a una entidad matriz cuando los ingresos de una entidad integradora estén sujetos a baja tributación; y (ii) una Regla sobre Pagos Insuficientemente Gravados (RPIG), que niega las deducciones o exige un ajuste equivalente en la medida en que los ingresos sujetos a baja tributación de una Entidad Integradora no estén sujetos a imposición en virtud de una RIR; y
- una regla para los convenios fiscales (la Cláusula de Sujeción a Impuestos o «CSI») que permite a las jurisdicciones fuente imponer una tributación limitada a determinados pagos entre partes vinculadas sujetos a imposición por debajo de una tasa mínima. El impuesto pagado en virtud de la CSI se considerará como un impuesto comprendido para efectos de las reglas GloBE.

### **Enfoque común de las reglas**

Las reglas GloBE tendrán el estatus de enfoque común.

Esto significa que los miembros del MI:

- no están obligados a adoptar las reglas GloBE, pero si deciden hacerlo, han de implementarlas y administrarlas de forma coherente con los resultados previstos en el marco del Segundo Pilar, a la luz de las normas modelo y las guías acordadas por el MI;
- aceptan la aplicación de las reglas GloBE por parte de otros miembros del MI, incluido el acuerdo sobre la jerarquía de las reglas y la aplicación de cualquier régimen de protección acordado.

### **Ámbito de aplicación**

Las reglas GloBE se aplicarán a las EMN que alcancen el umbral de 750 millones de euros, tal y como se establece en la Acción 13 de BEPS (informe país por país). Por otro lado, los países pueden decidir aplicar la RIR a las EMN domiciliadas en su país, aunque no alcancen el umbral.

No están sujetos a las normas GloBE las entidades gubernamentales, organismos internacionales, organizaciones sin ánimo de lucro, fondos de pensiones o fondos de inversión que sean la sociedad matriz última (SMU) de un grupo de EMN, ni tampoco las sociedades holding utilizadas por estos.

### **Diseño de las reglas**

La RIR asigna el impuesto complementario sobre la base de un enfoque descendente, en función de una regla sobre multipropiedad para las participaciones inferiores al 80%.

La RPIG asigna el impuesto complementario de las entidades integradoras sujetas a baja tributación, incluidas las que se encuentren en la jurisdicción de la sociedad matriz última. Las reglas GloBE establecen una exclusión de la RPIG para las EMN en la fase inicial de su actividad internacional, definida como aquellas EMN que tengan un máximo de 50 millones de euros de activos tangibles en el extranjero y que operen en otras 5 jurisdicciones como máximo.<sup>2</sup> Esta exclusión está limitada a un periodo de 5 años

<sup>2</sup> Se considera que una EMN opera en una jurisdicción cuando tiene una filial en esa jurisdicción, tal como se define a efectos de las reglas GloBE.

que empieza a contar después de que la EMN se encuentre sujeta por primera vez a las reglas GloBE. Para las EMN que estén dentro del ámbito de aplicación de las reglas GloBE desde su fecha de aplicación, el período de 5 años empezará a contar cuando las RPIG sean aplicables.

### ***Cálculo de la tasa impositiva efectiva (TIE)***

Las reglas GloBE impondrán un impuesto complementario en base a una tasa impositiva efectiva que se calcula por cada jurisdicción y que utiliza una definición común de «impuestos comprendidos» y una base impositiva determinada por referencia a los ingresos que arroja la contabilidad financiera (con ajustes acordados en consonancia con los objetivos de política fiscal del Segundo Pilar y los mecanismos para neutralizar las diferencias temporales).

En lo que respecta a los regímenes fiscales de distribución vigentes, no habrá que pagar impuestos complementarios si los beneficios se distribuyen en un plazo de 4 años y tributan al nivel mínimo o por encima de él.

### ***Tasa mínima***

La tasa impositiva mínima para la RIR y la RPIG será del 15%.

### ***Exclusiones***

Las reglas GloBE establecerán una exclusión formularia por actividades sustanciales, que excluirá de los ingresos el 5% de los gastos de amortización de los activos tangibles y cargas salariales. En un periodo transitorio de 10 años, el importe de ingresos excluidos será del 8% de los gastos de amortización de los activos tangibles y del 10% de las cargas salariales, disminuyendo anualmente en 0,2 puntos porcentuales durante los primeros cinco años, y en 0,4 puntos porcentuales para los activos tangibles y 0,8 puntos porcentuales para las cargas salariales durante los últimos cinco años.

Asimismo, las reglas GloBE establecerán una exclusión de minimis para aquellas jurisdicciones en las que la EMN tenga ingresos inferiores a 10 millones de EUR y unos beneficios inferiores a 1 millón de EUR.

### ***Otras exclusiones***

Las reglas GloBE también prevén una exclusión para los ingresos del transporte marítimo internacional remitiéndose a la definición de dichos ingresos según el Modelo de Convenio Tributario de la OCDE.

### ***Simplificaciones***

Para garantizar que la administración de las reglas GloBE sea lo más específica posible y evitar que los costes administrativos y de cumplimiento sean desproporcionados con respecto a los objetivos de política tributaria perseguidos, el marco de implementación incluirá regímenes de protección y/u otros mecanismos.

### ***Coexistencia con el régimen GILTI***

Se ha acordado que el Segundo Pilar aplique una tasa mínima sobre una base jurisdiccional. En este contexto, se estudiarán las condiciones en las que el régimen GILTI de EE.UU. coexistirá con las reglas GloBE, para garantizar la igualdad de condiciones.

**Cláusula de sujeción a imposición (CSI)**

Los miembros del MI son conscientes de que la CSI es esencial en la consecución de un consenso sobre el Segundo Pilar para los países en desarrollo.<sup>3</sup> Los miembros del MI que aplican tasas nominales del impuesto de sociedades inferiores a la tasa mínima de la CSI a los intereses, regalías y un conjunto definido de otros pagos, aplicarán la CSI en sus convenios bilaterales con los países en desarrollo miembros del MI cuando se les solicite.

El derecho de imposición se limitará a la diferencia entre la tasa mínima y la tasa impositiva del pago.

La tasa mínima para la CSI será del 9%.

**Implementación**

El Segundo Pilar debería entrar en vigor en 2022 para ser efectivo en 2023, de modo que la RPIG entrara en vigor en 2024. En el anexo figura un Plan de Acción Detallado.

---

<sup>3</sup> A tal efecto, los países en desarrollo se definen como aquellos con una RBN per cápita, calculada según el método Atlas del Banco Mundial, de 12.535 de USD o menos en 2019, que se actualizará periódicamente.

# Anexo. Plan de Acción Detallado

Este anexo describe el trabajo necesario para implementar el enfoque de dos pilares descrito en la Declaración. También establece un calendario para ese proceso, incluyendo los hitos clave para el Marco Inclusivo (MI), señalando que los países en desarrollo dispondrán de asistencia técnica a medida para apoyar todos los aspectos de la implementación. Los miembros del MI son conscientes de que los plazos que se prevén en el plan de implementación son ambiciosos y se comprometen plenamente a poner todos sus esfuerzos en el marco de su procedimiento legislativo para alcanzar ese objetivo.

## Primer Pilar

El Importe A, la supresión de todos los impuestos sobre los servicios digitales y otras medidas similares relevantes respecto a todas las empresas, y el Importe B se aplicarán en el marco del Primer Pilar, como se describe a continuación.

### **Importe A**

El Importe A se implementará mediante un Convenio Multilateral (CML) y, cuando sea necesario, a través de cambios correlativos en la legislación nacional, con el fin de que pueda entrar en vigor en 2023.

#### *Convenio Multilateral*

Para facilitar una implementación rápida y coherente, se desarrollará un CML por el que se apruebe un marco multilateral para todas las jurisdicciones que se adhieran, independientemente de que entre ellas hayan firmado o no un convenio fiscal. El CML establecerá las normas necesarias para determinar y asignar el Importe A y eliminar la doble imposición, así como el procedimiento administrativo simplificado, el procedimiento de intercambio de información y los procedimientos de prevención y resolución de controversias entre todas las jurisdicciones que tendrán carácter obligatorio y vinculante, con la debida previsión para aquellas jurisdicciones que puedan acogerse al mecanismo de resolución de disputas vinculante y electivo con respecto a las cuestiones relacionadas con el Importe A, garantizando así la coherencia y la seguridad jurídica en materia tributaria en la aplicación del Importe A y las cuestiones relacionadas con dicho importe. El CML se complementará con una Declaración Explicativa que describa el propósito y el funcionamiento de las reglas y procedimientos. Cuando exista un convenio fiscal entre las partes del CML, ese convenio fiscal seguirá en vigor y continuará rigiendo la imposición transfronteriza para todo lo no relacionado con el Importe A, pero el CML abordará los conflictos de ley con los convenios fiscales existentes en la medida necesaria para hacer efectivo el enfoque con respecto al Importe A. El CML también abordará las interacciones entre el CML y los convenios fiscales que se firmen a futuro. Cuando no exista un convenio fiscal en vigor entre las partes, el CML garantizará la aplicación efectiva de todos los aspectos del Importe A.

El Marco Inclusivo ha encomendado a su Grupo de Trabajo sobre Economía Digital (GTED), que defina y aclare las características del Importe A (por ejemplo, la eliminación de la doble imposición y el régimen de protección de los beneficios derivados de actividades de comercialización y distribución) y que desarrolle el CML y negocie su contenido, de modo que todas las jurisdicciones que se han adherido a la Declaración puedan participar. El GTED tratará de concluir la redacción del CML y su Declaración Explicativa a principios de 2022, de modo que a mediados de 2022 pueda celebrarse la ceremonia de firma a alto nivel. Tras la firma, se espera que las jurisdicciones ratifiquen el CML lo antes posible, con el objetivo de que entre en vigor en 2023, una vez que una masa crítica de jurisdicciones, tal como se establece en el propio CML, lo haya ratificado.

### *Supresión y paralización de los impuestos sobre los servicios digitales y otras medidas similares relevantes*

El CML exigirá a todas las partes que supriman todos los impuestos sobre los servicios digitales y otras medidas similares relevantes con respecto a todas las empresas, y que se comprometan a no introducir tales medidas en el futuro. La definición detallada de lo que constituyen las medidas similares relevantes se concretará en el articulado del CML y su Declaración Explicativa.

### *Cambios en la legislación nacional*

Para favorecer la coherencia del enfoque adoptado por las jurisdicciones y apoyar la aplicación de este enfoque a escala nacional en consonancia con los plazos acordados y los procedimientos legislativos nacionales, el MI ha encomendado al GTED que elabore normas modelo para la legislación nacional a principios de 2022 con el fin de hacer efectivo el Importe A. Las normas modelo llevarán aparejadas un comentario que describa su finalidad y funcionamiento.

### **Importe B**

El MI ha encomendado al Grupo de Trabajo 6 y al Foro MAP del FAT (Foro sobre Administración Tributaria) que concluyan conjuntamente el trabajo sobre el Importe B para finales de 2022. El trabajo técnico comenzará por definir las actividades de comercialización y distribución con base en el país en el ámbito de aplicación del Importe B. A continuación, el Grupo de Trabajo 6 y el Foro MAP del FTA desarrollarán conjuntamente el resto de los componentes del Importe B, con el fin de publicar sus resultados definitivos a finales de 2022.

## **Segundo Pilar**

Antes de finales de noviembre de 2021 se elaborarán las normas modelo para hacer efectivas las reglas GloBE. Estas normas modelo definirán el ámbito de aplicación y establecerán la mecánica de las reglas GloBE. Incluirán las normas para calcular la TIE sobre una base jurisdiccional y las exclusiones pertinentes, como la exclusión formularia por actividades sustanciales. Las normas modelo también abarcarán las disposiciones administrativas relativas a las obligaciones de las EMN en materia de presentación de declaraciones y a la posibilidad de establecer salvaguardias administrativas. Las normas modelo también incluirán disposiciones transitorias. Asimismo, llevarán aparejadas sus comentarios que describirán su finalidad y funcionamiento, y abordarán la necesidad de prever una cláusula de reversión de la exención en determinados convenios fiscales y en circunstancias que, de otro modo, obligarían a las partes contratantes a recurrir al método de exención.

Antes de finales de noviembre de 2021 se elaborará una cláusula modelo para incluir en los convenios fiscales con el fin de hacer efectiva la CSI. Dicha cláusula modelo irá acompañada de sus comentarios que expliquen la finalidad y el funcionamiento de la CSI. Asimismo, se acordará un proceso para ayudar a implementar la CSI.

El MI elaborará un instrumento multilateral (IML) a mediados de 2022 para facilitar la aplicación rápida y coherente de la CSI en los convenios bilaterales pertinentes.

A más tardar a finales de 2022, se desarrollará un marco de aplicación que facilite la implementación coordinada de las reglas GloBE. Este marco de aplicación abarcará los procedimientos administrativos acordados (por ejemplo, obligaciones de presentar declaraciones detalladas, procesos de supervisión multilaterales) y las oportunas salvaguardias que faciliten a las EMN su cumplimiento y a las autoridades tributarias la administración del nuevo régimen. Como parte de los trabajos sobre el marco de aplicación,

los miembros del MI estudiarán las ventajas y el posible contenido de un convenio multilateral para garantizar la coordinación y la aplicación coherente de las reglas GloBE.

## Consultas

Dentro de las limitaciones que imponen los plazos previstos en este plan de acción, el trabajo seguirá avanzando en consulta con los actores relevantes.

---

## Corrección

### Página 3

~~A partir del 8 de octubre de 2021 y hasta el 31 de diciembre de 2023 o la entrada en vigor del CML—lo que ocurra primero—, no se sujetará a ninguna empresa a impuestos sobre los servicios digitales ni a otras medidas similares relevantes.~~

No se establecerá ningún nuevo impuesto sobre los servicios digitales ni otras medidas similares relevantes respecto de ninguna empresa a partir del 8 de octubre de 2021 y hasta el 31 de diciembre de 2023 o la entrada en vigor del CML—lo que ocurra primero.

---