



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

Enfoque de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía

OCTUBRE 2021

CONTENIDOS

Introducción	3
Declaración sobre el enfoque de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía	6
Plan de Acción Detallado	10
Antecedentes	12
¿Cuáles son los problemas de las antiguas normas tributarias internacionales?	13
¿Qué es el enfoque de dos pilares?	14
¿Qué impacto tendrá?	16
Próximos pasos	16
Hitos clave	17
Preguntas frecuentes	18
Referencias	22

Este documento se publica bajo la responsabilidad del Secretario General de la OCDE. Las opiniones y las interpretaciones que figuran en esta publicación no reflejan necesariamente el parecer oficial de los países miembros de la OCDE ni de los miembros del Marco Inclusivo de la OCDE y el G20 sobre BEPS.

Tanto este documento como cualquier dato o diagrama que se incluya en él se entienden sin perjuicio del estatus o la soberanía de cualquier territorio, de la delimitación de fronteras y límites internacionales, ni del nombre de cualquier territorio, ciudad o región.

© OCDE 2022

El uso de este trabajo, ya sea en formato digital o impreso, está regido por los términos y condiciones que pueden consultarse en: www.oecd.org/termsandconditions.

Todas las imágenes © Shutterstock.com

Introduction

Tras años de trabajo y negociaciones intensas y minuciosas para adaptar las normas tributarias internacionales al siglo XXI, los miembros del Marco Inclusivo de la OCDE y el G20 sobre BEPS (en adelante, «Marco Inclusivo») acordaron el 8 de octubre la Declaración sobre el enfoque de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía. El enfoque de dos pilares garantizará que las empresas multinacionales (EMN) estén sujetas a una tasa impositiva mínima del 15%, y reasignará los beneficios de las EMN más grandes y rentables a países de todo el mundo.

La digitalización y la globalización han tenido un profundo impacto en las economías y en la vida de las personas a nivel mundial, y su impacto no ha hecho más que acelerarse en el siglo XXI. Estos cambios han supuesto un claro desafío para las normas de tributación de los ingresos empresariales internacionales, que han prevalecido durante más de cien años y han llevado a que las EMN no paguen los impuestos que les correspondería pagar a pesar de los enormes beneficios que muchas de estas empresas han ido cosechando a medida que el mundo se interconectaba.

En 2013, la OCDE intensificó sus esfuerzos para hacer frente a estos desafíos en respuesta a la creciente preocupación pública y política por la evasión fiscal de las grandes multinacionales. La implementación de las 15 Acciones del paquete de medidas BEPS acordado en 2015 está muy avanzada, pero siguen existiendo ciertas lagunas. Las normas vigentes aún permiten que las grandes multinacionales obtengan ingresos importantes en una jurisdicción sin tributar en ella por el impuesto sobre sociedades. Los nuevos modelos de negocio, que dependen en gran medida de la propiedad intelectual, han facilitado a las EMN el traslado de sus beneficios a jurisdicciones de baja tributación. La globalización ha exacerbado una competencia fiscal poco sana.

Ahora, 137 países y jurisdicciones, que representan más del 90% del PIB mundial, se han unido al enfoque de dos pilares, que establece un nuevo marco de fiscalidad internacional, y han acordado un Plan de Acción Detallado que prevé la aplicación de las nuevas normas para 2023. Actualmente, solo unos pocos de los 140 miembros del Marco Inclusivo quedan por unirse al enfoque de dos pilares.



El enfoque de dos pilares se compone del Primer y el Segundo Pilar. El Primer Pilar busca garantizar una distribución más justa de los beneficios y los derechos de imposición entre los países con respecto a las EMN más grandes, que son las principales ganadoras de la globalización. La seguridad jurídica en materia tributaria es un aspecto clave de las nuevas normas, que incluyen un procedimiento de resolución de controversias obligatorio y vinculante para el Primer Pilar, pero con la salvedad de que los países en desarrollo podrán beneficiarse de un mecanismo optativo en determinados casos, lo que garantiza que las normas no sean demasiado onerosas para los países con menor capacidad. El acuerdo de reasignación de beneficios en el marco del Primer Pilar incluye la supresión y paralización de los impuestos sobre los servicios digitales (ISD) y otras medidas similares relevantes, poniendo fin a las tensiones comerciales derivadas de la inestabilidad del sistema fiscal internacional. También aportará un sistema de aplicación simplificada y ágil del principio de plena competencia para circunstancias específicas, con especial atención a las necesidades de los países con recursos más limitados.

El Segundo Pilar pone un límite a la competencia fiscal en el marco del impuesto sobre sociedades mediante la aprobación de un impuesto mínimo global sobre sociedades con una tasa del 15% que servirá a los países para proteger sus bases imponibles (reglas GloBE). Si bien el Segundo Pilar no elimina la competencia fiscal, sí establece limitaciones acordadas multilateralmente. Se incentivará fiscalmente la actividad económica sustancial mediante una exclusión. El Segundo Pilar también protege el derecho de los países en desarrollo a gravar determinados pagos que erosionan la base imponible (como intereses y regalías) cuando no alcancen a ser gravadas con una tasa mínima del 9%, a través de una «cláusula de sujeción a imposición» (CSI).

ELEMENTOS CLAVE DEL ENFOQUE DE DOS PILARES

Primer Pilar	Segundo Pilar
Los derechos de imposición sobre el 25% de los beneficios residuales de las EMN más grandes y rentables se reasignarán a las jurisdicciones donde se encuentran los clientes y usuarios de esas empresas.	Las reglas GloBE establecen un impuesto mínimo global del 15% para todas las EMN con ingresos anuales superiores a 750 millones de euros.
Seguridad jurídica en materia tributaria mediante el establecimiento de procedimientos de resolución de controversias de carácter obligatorio y vinculante, junto con un régimen optativo para dar cabida a determinados países con menor capacidad.	Exigencia de que todas las jurisdicciones que aplican una tasa nominal del impuesto sobre sociedades inferior al 9% sobre intereses, regalías y un conjunto definido de otros pagos, implementen la «cláusula de sujeción a imposición» en sus convenios bilaterales con los países en desarrollo miembros del Marco Inclusivo cuando se les solicite, de modo que no se pueda abusar de sus convenios fiscales.
Supresión y paralización de los impuestos sobre los servicios digitales y otras medidas similares relevantes.	Exclusión para dar cabida a los incentivos fiscales respecto a las actividades empresariales sustanciales.
Aplicación simplificada y ágil del principio de plena competencia en circunstancias específicas, con especial atención a las necesidades de los países de menor capacidad.	

Beneficios para los países en desarrollo

Los países en desarrollo constituyen una gran parte de los miembros del Marco Inclusivo y sus aportaciones han sido numerosas y eficaces a lo largo de las negociaciones. La OCDE estima que, en promedio, todos los países de ingresos bajos, medios y altos experimentarán un aumento de los ingresos como resultado del Primer Pilar, si bien se espera que este aumento sea mayor (en proporción a los ingresos actuales por impuesto de sociedades) entre las jurisdicciones de ingresos bajos. En general, las reglas GloBE aliviarán la presión que sufren los países en desarrollo para ofrecer incentivos fiscales excesivamente generosos con el fin de atraer la inversión extranjera; al

mismo tiempo, preverán exclusiones para las actividades sustanciales. Entre las ventajas específicas dirigidas a los países en desarrollo figuran:

- la cláusula de sujeción a imposición (CSI), que impide a las empresas eludir impuestos sobre sus beneficios obtenidos en países en desarrollo mediante la realización de pagos deducibles, como intereses o regalías, que se benefician de tasas de retención reducidas establecidas en convenios fiscales y que no están sujetos a tributación (o lo están a una tasa baja) en virtud de la legislación fiscal del otro Estado parte de dichos convenios; esta cláusula ayudará a los países en desarrollo a proteger su red de convenios contra el abuso derivado del traslado de beneficios a jurisdicciones de baja tributación.
- la aplicación simplificada y ágil del principio de plena competencia respecto de actividades básicas de comercialización y distribución en un país, ya que los países con menos capacidad suelen tener dificultades para administrar las reglas sobre precios de transferencia y se beneficiarán de aplicar, en esos casos, un enfoque calculado mediante una fórmula.
- un umbral más bajo para determinar la reasignación de beneficios respecto de las economías más pequeñas en el marco del Primer Pilar

La OCDE proporcionará asistencia técnica a medida para apoyar todos los aspectos de la aplicación del enfoque de dos pilares.

Impacto recaudatorio

En virtud del Primer Pilar, se espera que los derechos de imposición sobre más de 125.000 millones de USD de beneficios se reasignen a las jurisdicciones de mercado cada año. En cuanto al Segundo Pilar, se calcula que la tasa impositiva mínima global del 15% generará nuevos ingresos tributarios por importe de unos 150.000 millones de USD al año en todo el mundo. La estabilización del sistema fiscal internacional y la mayor seguridad jurídica en materia tributaria para los contribuyentes y las Administraciones tributarias supondrán ventajas adicionales.

Implementación rápida

También se acordó un Plan de Acción Detallado con plazos ambiciosos para completar los trabajos legislativos sobre las normas e instrumentos necesarios para que el enfoque de dos pilares entre en vigor en 2023.

PLAZOS PREVISTOS

Primer Pilar	Segundo Pilar
Principios de 2022 – Texto del Convenio Multilateral (CML) y Declaración Explicativa para implementar el Importe A del Primer Pilar.	Noviembre de 2021 – Normas modelo para definir el ámbito de aplicación y la mecánica de las reglas GloBE.
Principios de 2022 – Normas modelo de la legislación nacional para implementar el Primer Pilar.	Noviembre de 2021 – Cláusula modelo para incluir en los convenios con el fin de hacer efectiva la regla de sujeción a imposición – CSI.
Mediados de 2022 – Ceremonia de firma del Convenio Multilateral a alto nivel.	Mediados de 2022 – Instrumento multilateral (IML) para la implementación de la CSI en los convenios bilaterales pertinentes.
Finales de 2022 – Finalización de los trabajos sobre el Importe B del Primer Pilar.	Finales de 2022 – Marco de Implementación para facilitar la adopción coordinada de las reglas GloBE.
2023– Implementación del enfoque de dos pilares	

Este documento recoge la Declaración que se ha debatido en el Marco Inclusivo de la OCDE y el G20 sobre BEPS. Desde el 8 de octubre de 2021, 137 jurisdicciones miembro se han adherido a esta Declaración. Cabe señalar que, al día de hoy, no todos los miembros del Marco Inclusivo se han adherido.

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

8 OCTUBRE 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 pares¹ 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. 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. 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.

1. 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.² Esta exclusión está limitada a un periodo de 5 años 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 periodo 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).

2. 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.

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.³ 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.

3. 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.

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 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.

Antecedentes

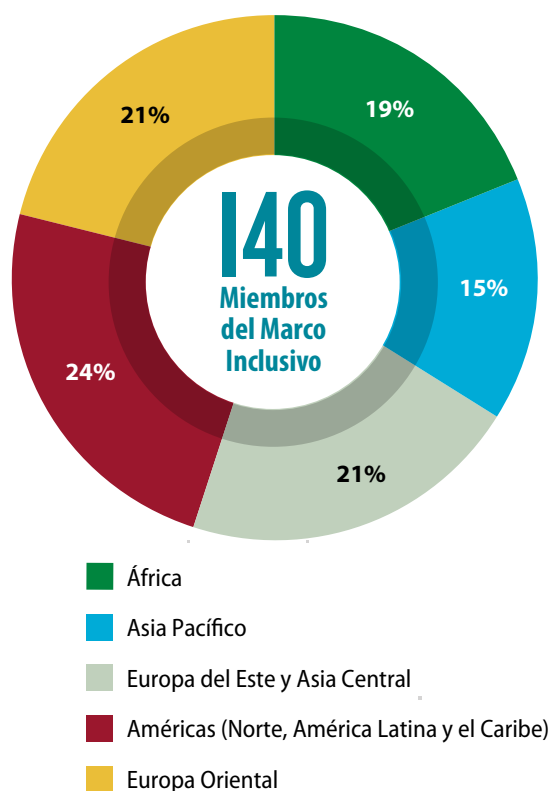
Desde la década de 1990, la OCDE ha liderado los esfuerzos internacionales dirigidos a que los países puedan evitar la evasión y el fraude fiscal de las empresas.

Los primeros trabajos de la década de 2000 trataron de identificar ciertos estándares y a procurar que los países se comprometieran a establecer una igualdad de condiciones a nivel mundial. Esta fue la base de los grandes progresos logrados tras la crisis financiera mundial de 2008/09. La determinación de los líderes mundiales de reparar el sistema financiero mundial incluyó el compromiso de acabar con el secreto bancario y tomar medidas contra la evasión fiscal de los particulares. Esto llevó a que en 2009 se creara el Foro Global de la OCDE sobre Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales (el Foro Global). Posteriormente, la comunidad internacional centró su atención en el problema de la

evasión fiscal de las empresas, lo que llevó a que en 2013 se pusiera en marcha el proyecto sobre la Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios (BEPS).

El proyecto BEPS ha hecho progresos significativos en aras de aportar más coherencia, sustancia y transparencia al sistema fiscal internacional. **Una parte fundamental del Proyecto BEPS de la OCDE y del G20 consiste en abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía, que han socavado las normas básicas rectoras de la tributación de los beneficios empresariales internacionales durante el último siglo.** Las grandes EMN pueden obtener importantes ingresos en los mercados extranjeros sin que esos mercados, a su vez, perciban los correspondientes ingresos fiscales — si es que llegan a percibir alguno—.

En el contexto del Proyecto BEPS de la OCDE y del G20, los miembros del Marco Inclusivo están colaborando para poner fin a las estrategias de evasión fiscal que aprovechan las lagunas y desajustes de las normas tributarias.



¿QUÉ PROBLEMAS PLANTEAN LAS NORMAS TRIBUTARIAS INTERNACIONALES VIGENTES?

Las antiguas normas tributarias internacionales se basan en acuerdos celebrados en la década de 1920 y hoy se enmarcan en la red mundial de convenios fiscales bilaterales.

Esto plantea dos problemas:

- **El primero es que las antiguas normas establecen que los beneficios de una empresa extranjera solo pueden tributar en otro país donde la empresa extranjera tenga presencia física.** Hace cien años, cuando los negocios giraban en torno a fábricas, almacenes y bienes tangibles, resultaba plenamente razonable, pero en la sociedad digitalizada de hoy en día las EMN a menudo realizan negocios a gran escala en una jurisdicción con poca o ninguna presencia física en ella.
- **El segundo problema es que la mayoría de los países solo grava los ingresos empresariales nacionales de sus EMN, pero no los obtenidos en el extranjero, partiendo de la base de que los beneficios empresariales obtenidos en el extranjero se gravan allí donde se obtienen.** El crecimiento de los bienes intangibles, como las marcas, los derechos de autor y las patentes, y la capacidad de las empresas para trasladar los beneficios a jurisdicciones que imponen pocos impuestos o ninguno,

implica que los beneficios de las EMN a menudo escapan a tributación. Esto se complica aún más por el hecho de que muchas jurisdicciones caen en la competencia fiscal ofreciendo una tributación reducida —y a menudo nula— para atraer la inversión extranjera directa.

La OCDE calcula que la evasión del impuesto de sociedades supone entre 100.000 y 240.000 millones de USD al año, es decir, entre el 4 y el 10% de la recaudación mundial por impuesto de sociedades. Los países en desarrollo se ven desproporcionadamente afectados porque suelen depender más del impuesto de sociedades que las economías avanzadas. La incapacidad de los países para gravar los beneficios de las EMN los ha llevado a adoptar medidas unilaterales a nivel nacional, como los impuestos sobre los servicios digitales (ISD), y a plantearse la aplicación de aranceles en represalia. Estas consecuencias podrían costar a la economía mundial hasta un 1% del PIB mundial y obstaculizar los esfuerzos de recuperación de la crisis de COVID-19. De nuevo, esto afectaría más a los países en desarrollo que a las economías más avanzadas. La aplicación del enfoque de dos pilares evitará las guerras comerciales y prevendrá la inseguridad jurídica que afectaría negativamente al comercio y la inversión.



La evasión del impuesto de sociedades supone entre **100.000 y 240.000 millones de USD*** al año, lo que equivale a entre un 4 y un 10% de la recaudación mundial por impuesto de sociedades.

*Estimaciones de la OCDE

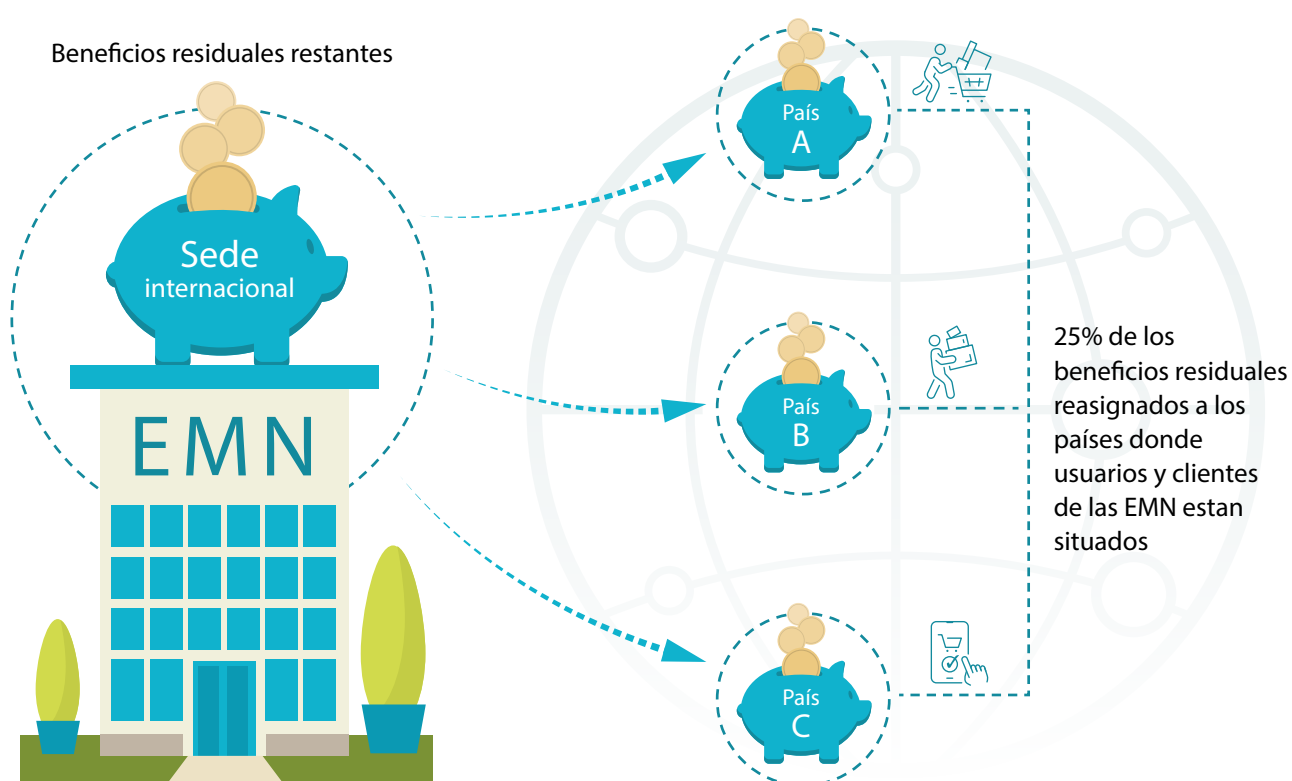
¿CUÁL ES LA SOLUCIÓN?

El Marco Inclusivo de la OCDE y el G20, que cuenta con 140 miembros, todos ellos participando en igualdad de condiciones, recibió el mandato de proporcionar una solución a estos dos problemas en 2021.

A partir del 8 de octubre de 2021, 136 países y jurisdicciones miembros se adhirieron al enfoque de dos pilares —resultado de las negociaciones coordinadas por la OCDE durante gran parte de la última década— para garantizar que las grandes EMN paguen impuestos allí donde operan y obtienen beneficios.

Primer Pilar

- El **Primer Pilar adaptará las desfasadas normas tributarias internacionales al siglo XXI**, ofreciendo a las jurisdicciones de mercado nuevos derechos de imposición sobre las EMN, tengan o no presencia física en su territorio.
 - En virtud del Primer Pilar, el 25% de los beneficios de las EMN más grandes y rentables que superen un margen de beneficios determinado (beneficios residuales) se reasignará a las jurisdicciones de mercado en las que se encuentren los usuarios y clientes de la EMN; esto se ha denominado «Importe A».
 - El Primer Pilar también dispone la aplicación simplificada y ágil del principio de plena competencia a las actividades de comercialización y distribución en el país (Importe B).
 - El Primer Pilar se caracteriza por garantizar la prevención y resolución de controversias para evitar cualquier riesgo de doble imposición, previendo además un mecanismo optativo para algunos países con poca capacidad.
 - El Primer Pilar también implica la supresión y paralización de los impuestos sobre los servicios digitales (ISD) y otras medidas similares relevantes, en aras de evitar perjudiciales controversias comerciales.



En virtud del Primer Pilar, se espera que los derechos de imposición sobre más de **125.000 millones de USD de beneficios** se reasignen a las jurisdicciones de mercado.

Segundo Pilar

- El Segundo Pilar establece un impuesto mínimo del 15% sobre los beneficios empresariales, poniendo un límite a la competencia fiscal entre jurisdicciones. Gobiernos de todo el mundo se comprometen a aplicar impuestos adicionales sobre los beneficios extranjeros de las EMN con sede en su jurisdicción, al menos hasta la tasa mínima acordada. Esto significa que la competencia fiscal estará ahora limitada por un nivel mínimo de tributación dondequiera que opere una EMN.
- Una exclusión permite a los países seguir ofreciendo incentivos fiscales para promover la actividad empresarial sustancial, como la construcción de un hotel o la inversión en una fábrica.



En virtud del Segundo Pilar, se calcula que la **tasa impositiva mínima global del 15%** generará nuevos ingresos tributarios por importe de unos **150.000 millones de USD** en todo el mundo.

¿QUÉ IMPACTO TENDRÁ?

En virtud del Primer Pilar, se espera que los derechos de imposición sobre más de 125.000 millones de USD de beneficios se reasignen a las jurisdicciones de mercado cada año. En cuanto al Segundo Pilar, se calcula que la tasa impositiva mínima global del 15% generará ingresos tributarios mundiales adicionales por importe de unos 150.000 millones de USD al año. La repercusión exacta en los ingresos dependerá del alcance de la aplicación de ambos pilares, de la naturaleza y la magnitud de las reacciones de las empresas multinacionales y de los Gobiernos, así como de la futura evolución de la economía.

En cuanto a las repercusiones sobre la inversión, el enfoque de dos pilares creará un entorno más favorable para la inversión y el crecimiento del que habría cabido esperar en otro caso. La ausencia de un acuerdo habría conducido, probablemente, a una proliferación de medidas tributarias unilaterales no coordinadas (por ejemplo, impuestos sobre los servicios digitales) y a un aumento de los conflictos fiscales y comerciales que habrían socavado la seguridad jurídica en materia tributaria y la inversión, además de conllevar costes adicionales de cumplimiento y administración. Estos conflictos podrían mermar el PIB global en más del 1%.

La ausencia de un enfoque consensuado probablemente habría dado lugar a una proliferación de medidas tributarias unilaterales y descoordinadas (por ejemplo, impuestos sobre los servicios digitales) y a un aumento de las perjudiciales controversias fiscales y comerciales.

Próximos pasos

Con la Declaración de octubre y el Plan de Acción Detallado en marcha, el Marco Inclusivo está en condiciones de implementar rápidamente este nuevo marco en la legislación nacional y, a través de la negociación, firma y ratificación de los instrumentos multilaterales necesarios, ajustar las relaciones convencionales entre sus miembros. En 2021 se elaborarán normas modelo para implementar

el Segundo Pilar y en febrero de 2022 se habrá ultimado un Convenio Multilateral (CML) para aplicar el Primer Pilar. Una implementación rápida es fundamental para estabilizar la arquitectura fiscal internacional y evitar las perjudiciales controversias comerciales. Los miembros del Marco Inclusivo han fijado el ambicioso plazo de 2023 para que entren en vigor las nuevas normas tributarias internacionales.



Hitos clave

- **1996**
El G7 fija entre sus prioridades los problemas derivados de la evasión y la elusión fiscal.
- **1998**
Publicación del informe de la OCDE: *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*.
- **2000 – 2007**
Desarrollo de estándares internacionales sobre transparencia fiscal y obtención de garantías por parte de los países en comprometerse a establecer una igualdad de condiciones a nivel mundial.
- **2008-2009**
Crisis financiera mundial – El G20 se compromete a acabar con el secreto bancario y a crear el Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales.
- **Julio de 2013**
El G20 establece la evasión fiscal como prioridad.
- **Octubre de 2015**
Adopción de un paquete de medidas sobre la Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios (BEPS) con 15 Acciones contra la evasión fiscal – La Acción 1 aborda la digitalización de la economía.
- **Junio de 2016**
Creación del Marco Inclusivo de la OCDE y el G20 sobre BEPS, que actualmente cuenta con 140 miembros.
- **2017-2020**
Intensos debates en el Marco Inclusivo sobre cómo abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía, que culminarán con la publicación de *blueprints* para un enfoque de dos pilares en octubre de 2020.
- **Julio de 2021**
Más de 130 países y jurisdicciones se adhieren a la Declaración sobre el enfoque de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía.
- **Octubre de 2021**
136 miembros del Marco Inclusivo se adhieren a la Declaración sobre el enfoque de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía con un Plan de Acción Detallado.
- **2022**
Plazos previstos para la elaboración de una legislación modelo, un Convenio Multilateral y un instrumento multilateral para la implementación del enfoque de dos pilares.
- **2023**
Plazo previsto para la implementación del enfoque de dos pilares.

Preguntas frecuentes

1. ¿Cómo garantizará el enfoque de dos pilares que las EMN paguen los impuestos que les corresponden?

Cada pilar aborda una laguna diferente en las normas vigentes que permiten a las EMN evadir impuestos. De entrada, el Primer Pilar se aplica a un centenar de las mayores y más rentables EMN y reasigna parte de sus beneficios a los países en los que estas venden sus productos y prestan sus servicios; allí donde están sus consumidores. Sin esta regla, tales empresas pueden obtener importantes beneficios en un mercado sin necesidad de pagar muchos impuestos allí. En virtud del Segundo Pilar, un grupo mucho mayor de EMN (cualquier empresa con más de 750 millones de euros de ingresos anuales) pasará a estar sujeto a un impuesto de sociedades mínimo global. Con las nuevas reglas los beneficios de las empresas tributarán a una tasa mínima del 15% a pesar de que estas se organicen de tal forma que sus beneficios en una jurisdicción determinada (ya sea en una jurisdicción de baja imposición o de otro tipo) estén sujetos a una tasa impositiva efectiva inferior a dicho mínimo.

2. En julio de 2021, los miembros del Marco Inclusivo acordaron una Declaración sobre la forma de abordar estas cuestiones. ¿Cuáles son los principales cambios de la Declaración ultimada en octubre?

La Declaración adoptada en julio de 2021 supuso un gran logro, ya que 134 países y jurisdicciones acordaron el marco del enfoque de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización. El marco reservó la toma de decisiones sobre determinados parámetros clave hasta octubre. Por ejemplo, no se precisó el importe de los beneficios residuales que se reasignarán a las jurisdicciones de mercado en virtud del Primer Pilar y ahora se ha acordado que sea el 25%. La tasa impositiva mínima en virtud del Segundo Pilar también se ha acordado ahora en el 15%, mientras que en julio —si bien su importe definitivo no llegó a determinarse— se hablaba de una tasa de «al menos el 15%». También el importe de otros umbrales y tasas estaba pendiente de ultimarse, así como la forma de garantizar la seguridad jurídica en materia tributaria. Además, se ha acordado un Plan de Acción Detallado para garantizar que se cumplen los ambiciosos plazos de aplicación.

3. ¿Esto solo se aplica a alrededor de un centenar de empresas? ¿Qué pasa con las demás empresas multinacionales, no deberían pagar también impuestos?

En primer lugar, todos los contribuyentes deberían pagar los impuestos que les corresponden y el Proyecto BEPS en su conjunto pretende asegurarse de que así sea respecto a las EMN. Si bien es cierto que la reasignación de beneficios en el marco del Primer Pilar se aplica a un centenar de empresas, estas son las más grandes y rentables, y la ampliación del ámbito de aplicación de esta regla para incluir a más empresas no aumentaría necesariamente los beneficios reasignados de forma significativa, sino que solo serviría para añadir complejidad. No obstante, se prevé ampliar el ámbito de aplicación de este marco de política tributaria pasados 7 años, una vez que se cuente con la experiencia de esta implementación. El Primer Pilar también plasma el compromiso de aplicar de forma simplificada y ágil las normas sobre precios de transferencia a determinados acuerdos, prestando especial atención a las necesidades de los países con poca capacidad, que a menudo se ven envueltos en controversias fiscales en relación con estos asuntos.

El objetivo del Segundo Pilar es garantizar que una gama mucho más amplia de EMN (las que facturan al menos 750 millones de EUR; esto es, cientos de empresas) tributen a un nivel mínimo, preservando al mismo tiempo la capacidad de todas las empresas para innovar y ser competitivas. A las demás empresas, más pequeñas, se les siguen aplicando las normas vigentes y el Marco Inclusivo prevé otra serie de estándares tributarios internacionales, como las acciones BEPS, para reducir los riesgos de evasión fiscal y garantizar que ellas también paguen lo que les corresponde.

4. ¿De qué volumen de impuestos estamos hablando?

Con el enfoque de dos pilares, todos los tipos de economías —en desarrollo, emergentes o con un PIB más alto— se beneficiarán de ingresos fiscales adicionales. En virtud del Primer Pilar, se espera que los derechos de imposición sobre más de 125.000 millones de USD de beneficios se reasignen a las jurisdicciones de mercado cada año. En cuanto al Segundo Pilar, se calcula que la tasa impositiva mínima global del 15% generará anualmente ingresos tributarios globales adicionales por importe de unos 150.000 millones de USD. Estos ingresos adicionales son especialmente valiosos ahora que los Gobiernos necesitan financiar la recuperación de la crisis de COVID-19.

5. ¿Qué obtienen los países en desarrollo de este acuerdo?

El enfoque de dos pilares tiene en cuenta las peticiones de los países en desarrollo de unas normas más mecánicas y predecibles y, en términos generales, prevé una redistribución de los derechos de imposición a las jurisdicciones de mercado en función del lugar en el que se localicen las ventas y los usuarios, que suele ser en los países en desarrollo. También prevé un impuesto mínimo global, que ayudará a terminar con los paraísos fiscales, a atenuar el incentivo de las EMN para trasladar sus beneficios fuera de los países en desarrollo y a reducir la presión sobre los Gobiernos de estos países para que ofrezcan incentivos y exenciones fiscales ineficientes; al tiempo que excluye a las actividades económicas sustanciales sujetas a baja tributación. Esto significa que los países en desarrollo podrán seguir ofreciendo incentivos eficaces que atraigan inversiones extranjeras directas reales y sustanciales. Y lo que es más importante, este enfoque acordado multilateralmente evita el riesgo de que se adopten sanciones comerciales en represalia que podrían derivarse de enfoques unilaterales como los impuestos sobre los servicios digitales.

Los países en desarrollo (especialmente los de África, con el apoyo del Foro Africano de Administración Tributaria; ATAF) han tenido una influencia significativa en el acuerdo. Por ejemplo, en el marco del Primer Pilar, el acuerdo incluye el compromiso de reducir el umbral del ámbito de aplicación temporal en 7 años (siempre que el sistema funcione según lo previsto), lo que supondrá un aumento de los beneficios reasignados a los mercados; el umbral de nexos —el punto en el que los países en desarrollo obtendrían una asignación, en virtud del Primer Pilar, de una EMN comprendida en el ámbito de aplicación— se establece en un nivel bajo (1 millón de EUR, reducido a 250.000 EUR para los países más pequeños) en aras de maximizar el número de países que se beneficiarán de los ingresos; una alternativa opcional respecto a la seguridad jurídica en materia tributaria ayudará a garantizar que los países que no tienen —o tienen un número muy pequeño de— controversias no queden atascados en los procedimientos obligatorios de resolución de controversias. El Primer Pilar también refleja el compromiso de desarrollar enfoques simplificados y ágiles para aplicar las normas sobre precios de transferencia a determinados acuerdos, con especial atención a las necesidades de los países con poca capacidad, que a menudo se ven envueltos en litigios fiscales en relación con dichas normas y, en el marco del Segundo Pilar, se les garantiza la disponibilidad de la «cláusula de sujeción a imposición» (CSI). Estos elementos

contribuyeron a alcanzar un acuerdo equitativo para todas las partes de la negociación.

Así pues, los países en desarrollo experimentarán un aumento de sus ingresos. En virtud del Primer Pilar —que supondrá la reasignación de derechos de imposición sobre más de 125.000 millones de USD de beneficios a las jurisdicciones de mercado—, los países en desarrollo ganarán más que los países desarrollados en lo que respecta al impuesto sobre sociedades (IS). Con una tasa del 15%, se calcula que el impuesto mínimo global generará unos 150.000 millones de USD de ingresos tributarios adicionales al año. Además, se espera que los países en desarrollo obtengan más ingresos en virtud de la cláusula de sujeción a imposición basada en los convenios (CSI), que permitirá a los países conservar su derecho a gravar determinados pagos realizados a partes vinculadas en el extranjero que suelen plantear riesgos de BEPS, como los intereses y las regalías. La cláusula de sujeción a imposición estará a disposición de todos los países en desarrollo.

6. ¿Recibirán los países en desarrollo apoyo en la fase de implementación?

La OCDE cuenta con un amplio programa de apoyo al fortalecimiento de las capacidades de los países en desarrollo y los ha apoyado constantemente en su participación en el Marco Inclusivo y en la aplicación de los estándares fiscales internacionales desde su creación. Y hará lo mismo respecto al enfoque de dos pilares, la OCDE está dispuesta a apoyar a los países en desarrollo a lo largo de todo este proceso: a medida que el trabajo vaya avanzando en el desarrollo de las reglas y los instrumentos necesarios para su aplicación y, posteriormente, en la tarea legislativa que todo ello requiere. Además, prestará este apoyo en estrecha colaboración con organizaciones tributarias regionales como el Foro Africano de Administración Tributaria (ATAF), el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), la Organización Intraeuropea de Administraciones Tributarias (IOTA) y el Grupo de Estudio sobre la Administración e Investigación Tributaria en Asia (SGATAR), así como con los principales socios en desarrollo a través de la Plataforma de Colaboración en materia Tributaria (PCT) y los países donantes que aporten sus recursos y experiencia.

7. ¿Acabará esto con el traslado de beneficios por parte de las EMN a través de los paraísos fiscales?

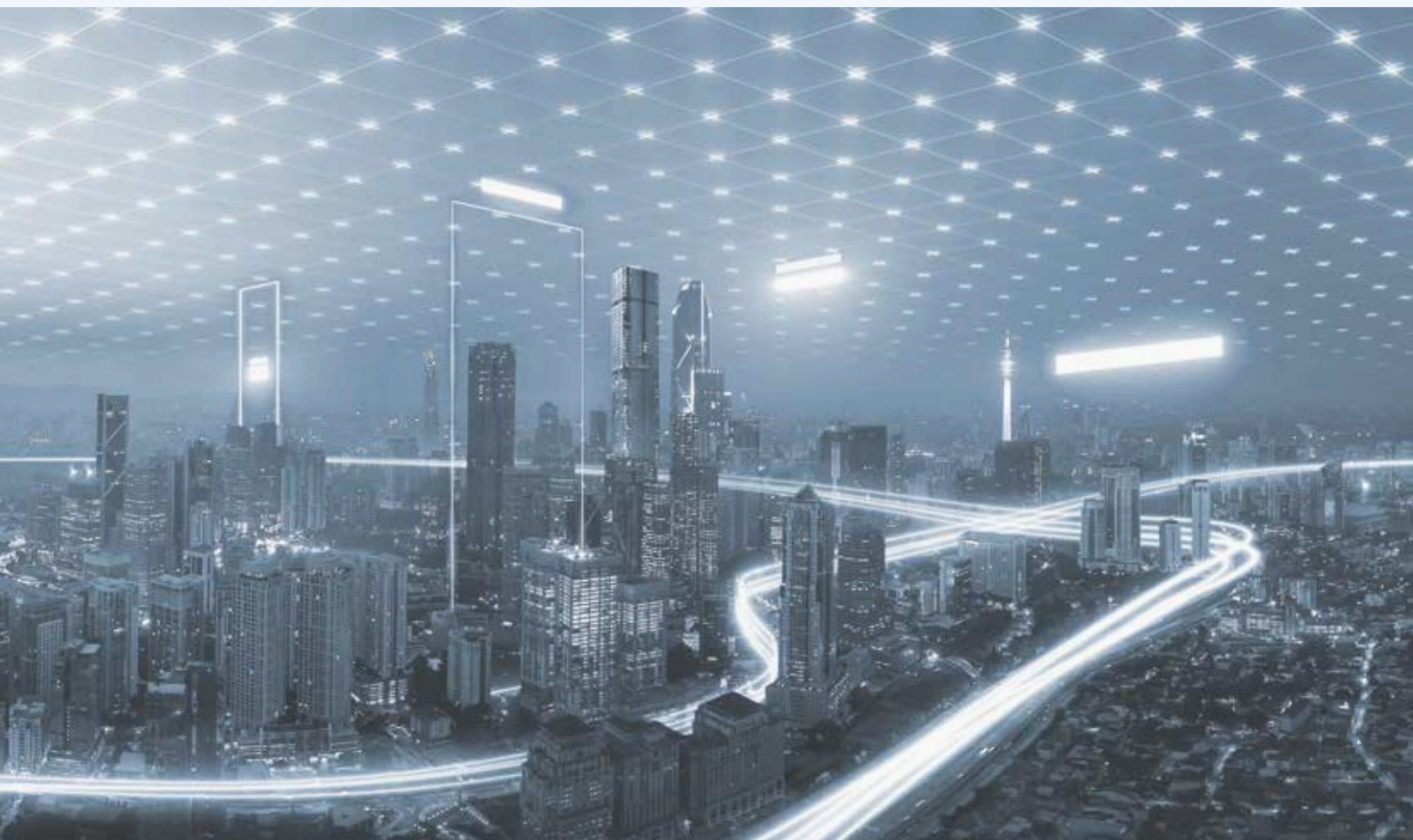
Sí. Todos los países son soberanos y pueden establecer la política tributaria que consideren, pero hay que acabar con la dañina competencia fiscal y la planificación fiscal

agresiva. Los paraísos fiscales han prosperado a lo largo de los años ofreciendo secretismo (como el secreto bancario) y empresas ficticias (que no necesitan tener ningún empleado o actividad en la jurisdicción) y un impuesto nulo o bajo sobre los beneficios contabilizados allí. La labor del G20 y del Foro Mundial sobre Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales, auspiciada por la OCDE, ha puesto fin al secreto bancario (incluso han llevado al intercambio automático de información bancaria) y el proyecto de la OCDE sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS) exige que las empresas tengan una mínima actividad sustancial para poner fin a las empresas ficticias, todo ello acompañado de importantes estándares sobre transparencia para que las Administraciones tributarias puedan aplicar las normas fiscales de forma efectiva. El Segundo Pilar garantizará ahora que esas empresas paguen una tasa impositiva efectiva mínima del 15% sobre sus beneficios contabilizados en este tipo de jurisdicciones (sin perjuicio de las exclusiones previstas para actividades reales y sustanciales). El impacto acumulado de estas iniciativas supone que los «paraísos fiscales», tal y como se conciben hoy en día, dejarán de existir. Las jurisdicciones que ofrecen servicios financieros internacionales seguirán teniendo un mercado para sus servicios, pero basado en añadir un valor

económico real para sus clientes y en ofrecer apoyo en transacciones comerciales cuyos fines no sean meramente pagar menos impuestos.

8. ¿Cuándo empezarán las empresas a pagar este nuevo impuesto?

El Plan de Acción Detallado establece unos plazos claros y ambiciosos para garantizar su aplicación efectiva a partir de 2023. En cuanto al Primer Pilar, se elaborarán normas modelo para la legislación nacional a principios de 2022 y el nuevo derecho de imposición sobre los beneficios reasignados (Importe A) se aplicará a través de un convenio multilateral de modo que pueda entrar en vigor en 2023. Paralelamente, se desarrollarán los trabajos sobre el Importe B y las actividades de comercialización y distribución con base en el país comprendidas en el ámbito de aplicación, que estarán listas a finales de 2022. En cuanto al Segundo Pilar, en noviembre de 2021 se habrán elaborado las normas modelo para hacer efectivo el impuesto de sociedades mínimo, así como la cláusula modelo para aplicar en los convenios la regla de sujeción a imposición. Y más adelante, a mediados de 2022, se publicará un instrumento multilateral para facilitar la inclusión de esta cláusula en los convenios bilaterales.



9. Si en la mayoría de los países la tasa del impuesto de sociedades es superior al 20%, ¿por qué el impuesto mínimo se establece en el 15%?

Una gran parte de los beneficios empresariales está sujeta a una tasa impositiva efectiva inferior al 15% —a pesar de que la jurisdicción del domicilio de las EMN establezca una tasa impositiva muy superior—, por lo que el compromiso alcanzado representa un logro importante. Asimismo, cabe recordar que el enfoque de dos pilares ha sido acordado por un grupo amplio y diverso de miembros del Marco Inclusivo, muchos de los cuales tienen tasas impositivas inferiores al 15%. Si bien muchos miembros habrían estado más satisfechos con una tasa mínima más alta, el Segundo Pilar es el resultado de las concesiones realizadas por todas las partes.

10. ¿No pueden los países, simplemente, someter a tributación a estas empresas por su cuenta, como algunos han intentado hacer con los «impuestos sobre los servicios digitales»?

El enfoque de dos pilares dispone la paralización y supresión de las medidas unilaterales, como los impuestos sobre los servicios digitales (ISD) y otras medidas similares relevantes. Los países han optado por establecer estos impuestos a falta de una solución global acordada por todos los miembros, pero siempre como segunda mejor alternativa. Los miembros del Marco Inclusivo saben que las medidas unilaterales pueden ser ineficaces y dar lugar a controversias con otros países, tanto porque pueden provocar supuestos de doble imposición como por la posibilidad de que lleven a adoptar represalias comerciales. En cualquier caso, las principales destinatarias de estos ISD siempre han sido las grandes empresas digitales, que ahora estarían sujetas al nuevo impuesto en virtud del Primer Pilar. Al negociar juntos la paralización y supresión de estas medidas, los miembros del Marco Inclusivo han tenido en cuenta que un enfoque coordinado es más eficaz que la proliferación de acciones unilaterales que provocarían más inseguridad jurídica para los contribuyentes y tensiones comerciales entre los Gobiernos.

11. ¿Cómo puede la OCDE garantizar que todos los países adheridos al enfoque de dos pilares realmente lo implementen?

El enfoque de dos pilares es resultado del compromiso de 136 de los 140 miembros del Marco Inclusivo, en virtud del mandato del G20. Al igual que ocurre con otros estándares internacionales elaborados por la OCDE, dicho compromiso implica la obligación de implementarlos y el Marco Inclusivo se encargará de supervisar de cerca este proceso. La trayectoria de la OCDE en este sentido es excelente —la aplicación de los estándares sobre transparencia fiscal y el

paquete de medidas BEPS son ejemplos destacados— y garantizar la igualdad de condiciones a nivel mundial ha sido siempre la máxima prioridad. La adopción del Plan de Acción Detallado, que prevé unos plazos concretos y ambiciosos, es el primer paso importante para garantizar que el enfoque acordado se aplique en la práctica.

12. El enfoque de dos pilares establece exclusiones para determinados sectores, como las empresas mineras, el transporte marítimo, los servicios financieros regulados y los fondos de pensiones; ¿por qué este tipo de empresas no deberían pagar lo que les corresponde?

El objetivo del enfoque de dos pilares es asegurarse de que las EMN no puedan aprovecharse de las antiguas normas tributarias internacionales para eludir el pago de impuestos que les corresponde, y las nuevas normas están diseñadas abordar este problema y acabar con estas prácticas. Las exclusiones previstas se refieren a tipos de beneficios y actividades que no plantean problemas en este sentido, bien porque los beneficios ya están vinculados al lugar donde se obtienen (por ejemplo, las empresas mineras y las entidades de servicios financieros regulados necesariamente operan en el lugar donde obtienen sus ingresos) o bien la actividad se beneficia de regímenes tributarios diferentes debido a su naturaleza específica (como las empresas navieras y los fondos de pensiones). Este tipo de empresas siguen estando sujetas a todos los demás estándares internacionales sobre transparencia fiscal y sobre BEPS para garantizar que las autoridades tributarias puedan someterlas a una tributación efectiva.

REFERENCIAS

- OCDE (2021), *Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy* – 8 de octubre de 2021, OCDE, París, www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.htm.
- OCDE (2021), *Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy* – 1 de julio de 2021, Marco Inclusivo de la OCDE y el G20 sobre BEPS, OCDE, París, www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-july-2021.htm.
- Hanappi, T. y A. González Cabral (2020), «The impact of the pillar one and pillar two proposals on MNE's investment costs: An analysis using forward-looking effective tax rates», *OECD Taxation Working Papers*, n.º 50, Publicaciones de la OCDE, París, <https://dx.doi.org/10.1787/b0876dcf-en>.
- Millot, V. y otros (2020), «Corporate Taxation and Investment of Multinational Firms: Evidence from Firm-Level Data», *OECD Taxation Working Papers*, n.º 51, Publicaciones de la OCDE, París, <https://dx.doi.org/10.1787/9c6f9f2e-en>.
- OCDE (2020), *Corporate Tax Statistics*, OCDE, París, www.oecd.org/tax/beps/corporate-tax-statistics-database.htm.
- OCDE (2020), *Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy* – enero de 2020, Marco Inclusivo de la OCDE y el G20 sobre BEPS, OCDE, París, www.oecd.org/tax/beps/statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-january-2020.pdf.
- OCDE (2020), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Economic Impact Assessment: Inclusive Framework on BEPS*, Proyecto de la OCDE y el G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Publicaciones de la OCDE, París, <https://dx.doi.org/10.1787/0e3cc2d4-en>.
- OCDE (2020), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS*, Proyecto de la OCDE y el G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Publicaciones de la OCDE, París, <https://doi.org/10.1787/beba0634-en>.
- OCDE (2020), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint: Inclusive Framework on BEPS*, Proyecto de la OCDE y el G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Publicaciones de la OCDE, París, <https://doi.org/10.1787/abb4c3d1-en>.
- OCDE (2019), *Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*, Marco Inclusivo de la OCDE y el G20 sobre BEPS, OCDE, París, www.oecd.org/tax/beps/programme-of-work-to-develop-a-consensus-solution-to-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy.htm.
- OCDE (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report*, Proyecto de la OCDE y el G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Publicaciones de la OCDE, París, <https://doi.org/10.1787/9789264241046-en>.



Para más información:



ctp.beps@oecd.org



<https://oe.cd/bepsaction1>



[@OECDtax](https://twitter.com/OECDtax)



[OECD Tax](#)

