



Alerta informativa – Julio 2023

Avances en la implementación del Acuerdo de Reforma Fiscal Global-BEPS 2.0: la declaración del marco inclusivo de BEPS de 11 julio 2023



Cástor Gárate
Socio de Tributación Internacional y
Transaccional EY

José Manuel Calderón
Consejero Académico EY Abogados

A través de esta alerta exponemos el contenido del “*Outcome statement*”, de 11 de julio 2023, adoptado por el Marco Inclusivo BEPS, donde se revela el estado de situación y los siguientes pasos que están previstos para completar el desarrollo e implementación de las medidas previstas en el Acuerdo multilateral de Reforma Fiscal Global (**BEPS 2.0-Pilares 1 y 2**), alcanzado el 8 de octubre 2021.

Introducción

La OCDE, a través de una nota publicada el 12 de julio 2023,¹ ha sintetizado el “**Outcome statement**”, acordado por la mayor parte de las jurisdicciones que conforman el marco inclusivo BEPS (138 miembros de un total de 143)³, en el que se resume el estado de situación y se ponen de relieve los siguientes pasos que están previstos para completar el Acuerdo multilateral de Reforma Fiscal Global (BEPS 2.0-Pilares 1 y 2), alcanzado el 8 de octubre 2021.

El “*Outcome Statement*” revela el amplio consenso internacional alcanzado sobre una serie de piezas clave del acuerdo de reforma fiscal global (2021) que todavía no estaban definidos ni existía acuerdo en cuanto a su alcance y configuración técnica.

Así, la “declaración” del BEPS IF (marco inclusivo BEPS) resume el contenido principal de este nuevo acuerdo sobre un “paquete de entregables” que revela que los trabajos y desarrollos técnicos de las medidas de los Pilares 1 y 2 avanzan (en términos de *soft-law*), de manera que cabe esperar que todo el “paquete BEPS 2.0” esté prácticamente listo para su implementación a finales de 2023, a partir de desarrollos en las cuatro áreas siguientes:

Parte I: el Convenio Multilateral sobre la Cantidad A del Pilar 1

- ▶ El BEPS IF habría alcanzado un acuerdo sobre el texto del Convenio Multilateral (MLC) en relación con el conjunto de elementos que conforman el sistema de redistribución de un parte del beneficio residual de grupos MNEs⁴ que cumplen una serie de umbrales de cifra de ingresos y rentabilidad⁵, y que se imputarán a determinadas jurisdicciones mercado cuando medie nexo territorial suficiente (Cantidad A).
- ▶ El comunicado del BEPS IF reconoce que todavía existen cuestiones sobre las que no se ha alcanzado un acuerdo entre todos sus miembros, lo cual ha impedido la publicación del texto del **MLC** y el **Explanatory Statement**.
- ▶ El MLC se abrirá a la firma durante la segunda mitad de 2023, y se organizará una “*signing ceremony*” a finales de año, con el objetivo de que el MLC entre en vigor en el año 2025, permitiendo consultas públicas y el desarrollo de los correspondientes procedimientos legislativos nacionales.
- ▶ La declaración del BEPS IF se refiere igualmente, al hilo del MLC, a la “**extensión de la moratoria**” de los **digital service taxes** (DSTs) y medidas unilaterales equivalentes hasta el 31 de diciembre de 2024, sin perjuicio de que pudiera acordarse una extensión adicional en el futuro (hasta el 31 diciembre de 2025 o la entrada en vigor del MLC). La extensión de la moratoria, no obstante, queda condicionada a que al menos 30 jurisdicciones que representen al menos el 60% de las UPEs de los grupos MNEs comprendidos en el ámbito de aplicación de la cantidad A, firmen el MLC antes del final del año 2023.
 - ▶ A este respecto, cabe apuntar cómo Canadá rechazó la firma del “*Outcome Statement*” precisamente por el compromiso gubernamental de implementar su DST (3%) en el año 2024, y aplicarlo con carácter retroactivo a 1 enero 2022. Tal posición ha sido recibida con preocupación por la *US Trade Representative Office*, que avanza una respuesta basada en los acuerdos comerciales y

normativa doméstica americana que puede derivar en medidas comerciales retaliatorias⁶.

- ▶ Colombia también publicó, el 29 de junio 2023, un borrador de decreto regulador de un “*digital service tax*” que, en principio, aplicaría a partir de 1 enero 2024.

Parte II: la Cantidad B del Pilar 1

- ▶ La cantidad B trata de simplificar la metodología de atribución de beneficios con arreglo al principio de plena competencia en relación con actividades intragrupo de *marketing* y distribución, con el objetivo de simplificar tal metodología, particularmente en situaciones donde no existen comparables locales.
- ▶ La declaración del BEPS IF pone de relieve que el marco técnico de la cantidad B todavía no está completamente definido, pero se espera que esté terminado en breve plazo y sea objeto de una consulta pública en septiembre.
- ▶ Está prevista una consulta pública sobre la versión final del marco regulatorio de la cantidad B, con vistas a su incorporación a las Directrices OCDE de Precios de Transferencia en enero 2024. Por tanto, la medida consistente en la cantidad B no se integrará en el MLC (Cantidad A), y ello puede determinar que sólo aquellos países que lo deseen incorporen esta parte del *Soft-Law* de la OCDE sobre el principio de plena competencia.

Parte III: la cláusula de “sujeción fiscal” (STTR) bajo el Pilar 2

- ▶ La cláusula de sujeción fiscal constituye una medida de aplicación preferente respecto de determinados pagos intragrupo “infragravados” (sujetos a tipo nominal del IS inferior al 9% en el país de residencia del perceptor).
- ▶ La declaración del BEPS IF menciona que se harán públicos en breve plazo los dos elementos del paquete de entregables que delimitan el alcance y los instrumentos de implementación de la STTR, a saber:
 - ▶ Una **cláusula-modelo de STTR y sus comentarios**: se trata de una cláusula de naturaleza “convencional” que se incorporaría a los CDIs o a un tratado multilateral (MLI-STTR), y que se proyectaría sobre pagos intragrupo de intereses y cánones y todo tipo de servicios (intragrupos). Sólo se aplicaría a pagos infragravados en el sentido indicado (tipo IS inferior al 9% nominal) en casos donde el CDI aplicable limita la tributación en la fuente. La cláusula-tipo de STTR ordena otros aspectos referidos a la aplicación (umbral de materialidad y otras exclusiones) y gestión tributaria de la cláusula.
 - ▶ **Instrumento Multilateral (MLI-STTR)**, junto a un ***Explanatory Statement***, para facilitar la implementación de la cláusula STTR a nivel internacional. El MLI modificaría los CDIs que estuvieran en su ámbito de aplicación. El 2 de octubre de 2023 el MLI se abrirá a la firma de los Estados, de suerte que éstos pueden optar por un enfoque bilateral o multilateral a los efectos de implementar la STTR.

Parte IV: La asistencia en la implementación

El BEPS IF hace un llamamiento al Secretariado para preparar un plan de acción dirigido a lograr una eficaz y coordinada implementación de las medidas de los Pilares 1 y 2, particularmente asistiendo a los países en desarrollo a tal efecto, contando con las organizaciones internacionales y regionales relevantes en cada área geográfica.

Ideas finales y valoración del BEPS IF *Outcome Statement*

El “*Outcome Statement*” y la propia nota de la OCDE revelan que el proyecto BEPS 2.0, a pesar de la complejidad técnica y dificultades políticas para progresar en su avance a través de la definición de las medidas para su ordenación e implementación, sigue “vivo” y todo apunta a que se logrará el consenso suficiente para la aprobación en este marco de las medidas de *soft-law* de los Pilares 1 y 2 del proyecto BEPS 2.0.

Cabe esperar igualmente que el G20 siga respaldando los desarrollos y acuerdos alcanzados por amplias mayorías de países miembros del marco inclusivo de BEPS.

Ahora bien, una cosa es que el G-20, la OCDE y la mayoría de los países miembros del marco inclusivo de BEPS validen y apoyen estos acuerdos sobre las referidas medidas no-legislativas (*soft-law*) en este contexto y nivel, y otra muy distinta que tales acuerdos y medidas se transformen en instrumentos de “*hard-law*” nacional o internacional que determinen su implementación efectiva, vigencia y aplicación jurídica a corto o medio plazo por parte de una “masa crítica” de países que determinen una auténtica transformación del sistema fiscal internacional.

Así, por ejemplo, cabe dudar de que el MLC (Cantidad A) pueda desplegar efectos jurídicos a nivel internacional a corto plazo, considerando la poco probable aprobación por el “Congreso” de los EE.UU. Cuestión distinta es que tras las elecciones presidenciales americanas (octubre 2024) se pueda abrir otro escenario en EE.UU., con motivo de la gran reforma fiscal que se espera se produzca en 2025. Tampoco está clara la posición de China sobre el Pilar 1 (cantidad A).

Ciertamente, la “extensión de la moratoria” de los DSTs (y otras medidas equivalentes) de 31 de diciembre de 2023 a 31 de diciembre de 2024 (o hasta la entrada en vigor del MLC) constituye un desarrollo muy destacable y positivo, toda vez que permite limitar muy considerablemente las tensiones que podrían originarse si los diferentes países aprobaran nuevas medidas unilaterales de ese tipo (DSTs), que son percibidas por EE.UU. como gravámenes discriminatorios y proteccionistas. De hecho, varias organizaciones empresariales americanas (Council for International Business, y la International Chamber of Commerce, entre otras), y un grupo de 15 empresas tecnológicas europeas (v.gr., Booking, Glovo, Spotify, Vinted, Zalando, Just Eat, Wolt, entre otras) solicitaron al ECOFIN que facilitara la extensión de la referida moratoria, a efectos de evitar el importante impacto económico, comercial y de cumplimiento tributario que podría resultar de la aplicación descoordinada y no uniforme de distintos gravámenes nacionales sobre servicios digitales, por no mencionar las consecuencias asociadas a las contra-medidas retaliatorias (*tariffs*) que podrían llegar adoptar determinados países. Nótese, no obstante, cómo las condiciones acordadas para extender la moratoria de los DSTs más allá de 31 de diciembre 2023, son exigentes y no hay que dar por sentado que tal moratoria operará automáticamente.

En suma, el consenso internacional expresado a través del “*Outcome Statement*” de los 138 miembros del BEPS IF, revela que hay interés a nivel internacional en estabilizar el sistema fiscal internacional a través del desarrollo por consenso de medidas que equilibren el campo de juego en términos de distribución del poder tributario entre los diferentes países y permitan la adaptación gradual del sistema a una economía digitalizada. Cuestión distinta es considerar que las medidas del Pilar 1 (cantidad A) son las más adecuadas para lograr los fines para los que están diseñadas. En este sentido, no cabe descartar que algunos de los principios del Pilar 1 terminen sirviendo de inspiración de medidas menos rupturistas y complejas, de manera que, a la poste, resulten más practicables y equilibradas a efectos de permitir su expansión e implementación internacional.

En esta misma línea, las medidas de tributación global mínima están ganando momento considerando cómo más de 50 países estarían desarrollando ya proyectos para su implementación, de manera que durante 2024 podría concurrir una “masa crítica” de países que han puesto en marcha estas medidas de tributación corporativa mínima.

Es cierto que el “marco de ordenación” de las medidas del Pilar 2 todavía no está completo y cabe esperar nuevos “entregables” y desarrollos a tal efecto durante los próximos meses. No obstante, no parece que existan dudas sobre el progresivo avance y expansión internacional de las medidas que articulan la tributación mínima global, por más que la aplicación de estas plantea muchos problemas de diversa naturaleza, considerando su hipercomplejidad y efectos fiscales y económicos colaterales.

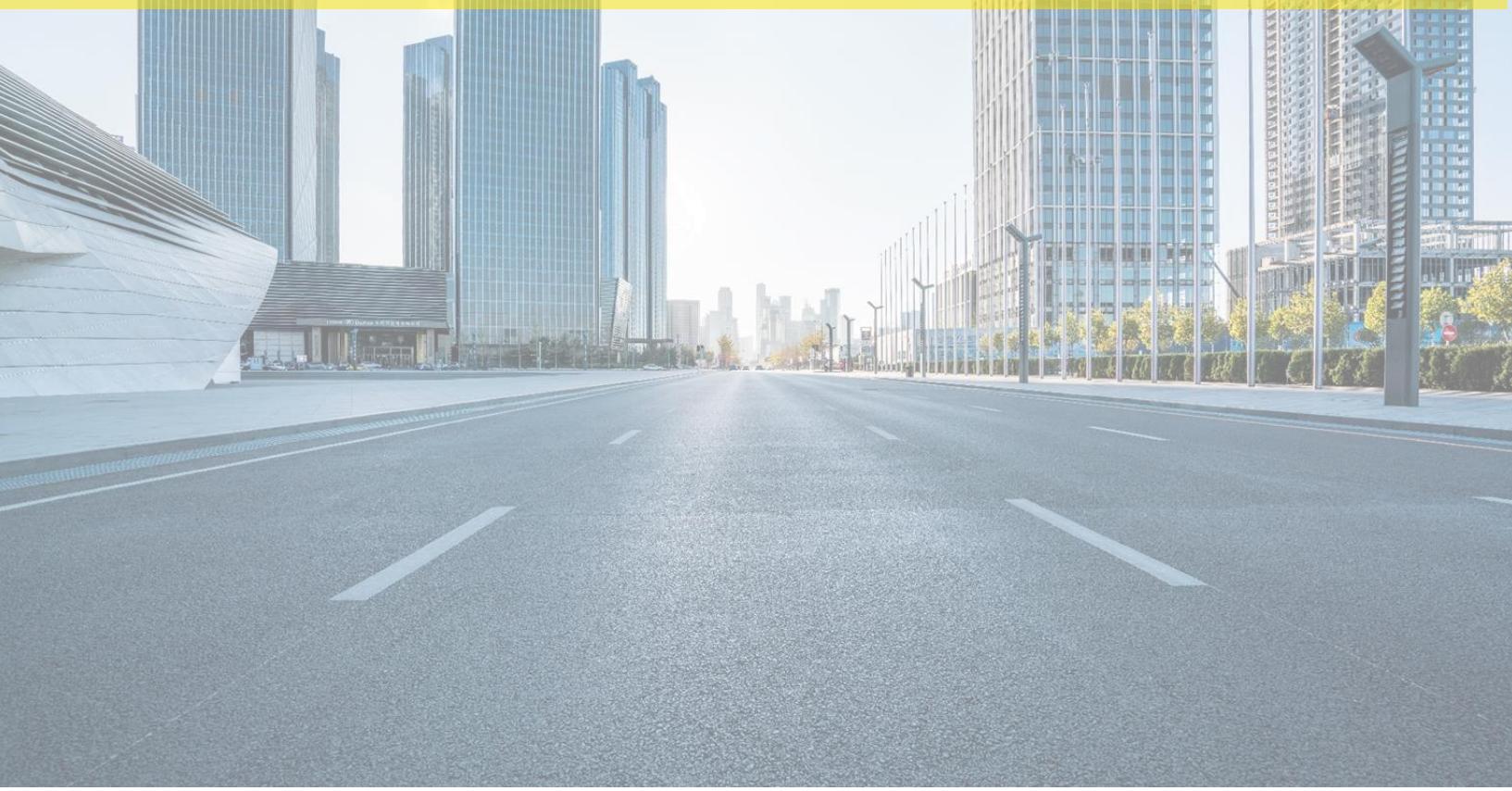
El futuro de las medidas del Pilar 1 (particularmente de la Cantidad A), sigue siendo una cuestión abierta, con todo lo que ello conlleva, por más que hasta la fecha se esté evitando un descarrilamiento abrupto de este complejo (y rupturista) mecanismo de redistribución internacional del poder tributario.

Es importante que las empresas sigan los desarrollos del Marco Inclusivo a medida que se desarrollen en las próximas semanas y meses para evaluar las posibles implicaciones para sus negocios. Además, las empresas deberán hacer seguimiento de los procesos de adaptación legislativa en los países que les resulten relevantes, ya que, en el contexto actual postBEPS, los sistemas tributarios interactúan e impactan sobre las empresas MNEs sujetas a los mismos, por no mencionar la “diversidad” de enfoques nacionales a la hora de implementar y aplicar estos nuevos “estándares fiscales internacionales”.

Cómo EY puede ayudar

EY Abogados posee equipos multidisciplinares, una amplia red internacional de oficinas y herramientas tecnológicas desarrolladas específicamente para hacer seguimiento y afrontar los diferentes desafíos que plantea la aplicación de las nuevas medidas fiscales a escala global.

[Suscríbete](#) a las newsletters de EY para mantenerte actualizado!



Para cualquier información adicional, contacte con:

Ernst & Young Abogados, S.L.P.

Cástor Gárate Mutiloa

Castor.GarateMutiloa@es.ey.com

Acerca de EY

EY es líder mundial en servicios de auditoría, fiscalidad, asesoramiento en transacciones y consultoría. Los análisis y los servicios de calidad que ofrecemos ayudan a crear confianza en los mercados de capitales y las economías de todo el mundo. Desarrollamos líderes destacados que trabajan en equipo para cumplir los compromisos adquiridos con nuestros grupos de interés. Con ello, desempeñamos un papel esencial en la creación de un mundo laboral mejor para nuestros empleados, nuestros clientes y la sociedad.

EY hace referencia a la organización internacional y podría referirse a una o varias de las empresas de Ernst & Young Global Limited y cada una de ellas es una persona jurídica independiente. Ernst & Young Global Limited es una sociedad británica de responsabilidad limitada por garantía (*company limited by guarantee*) y no presta servicios a clientes. Para ampliar la información sobre nuestra organización, entre en ey.com.

© 2023 Ernst & Young Abogados, S.L.P.

Todos los derechos reservados.

ED None

La información recogida en esta publicación es de carácter resumido y solo debe utilizarse a modo orientativo. En ningún caso sustituye a un análisis en detalle ni puede utilizarse como juicio profesional. Para cualquier asunto específico, se debe contactar con el asesor responsable.

ey.com/es

Twitter: [@EY_Spain](#)

Linkedin: [EY](#)

Facebook: [EY Spain Careers](#)

Google+: [EY España](#)

Flickr: [EY Spain](#)

Notas

- ¹ OECD, *138 countries and jurisdictions agree historic milestone to implement global tax deal*, 12.07.2023, www.oecd.org
- ² OECD/G20 BEPS Project, *Outcome Statement on the Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from de Digitalisation of the Economy*, 11 July 2023.
- ³ No firmaron el acuerdo Belarus, Canadá, Pakistán, Rusia y Sri Lanka. Nótese que Belarus y Rusia están suspendidos de su participación en los comités de la OCDE, como consecuencia de la invasión de Ucrania. Cabe destacar cómo Kenia y Nigeria, que no firmaron anteriores BEPF IF statements, se han unido al acuerdo.
- ⁴ Se reasignaría el 25% del beneficio residual consolidado a las jurisdicciones mercado.
- ⁵ Grupo MNE con cifra global de ventas superior a 20 mil millones eur, y rentabilidad superior al 10%, calculadas en sus valores promedios.
- ⁶ Gordon/Horobin/Gottlieb, “US Wins Conditional Digital-Tax Truce as Global Deal Advances”, DTR, 2023-07-12T.