



IGF

INTERGOVERNMENTAL FORUM
on Mining, Minerals, Metals and
Sustainable Development



AFRICAN TAX
ADMINISTRATION FORUM
FORUM SUR
L'ADMINISTRATION
FISCALE AFRICAINE

REFORMAS FISCALES DIGITALES MUNDIALES Y MINERÍA: EL PROBLEMA DE LAS DIFERENCIAS EN EL TIEMPO



IGF Secretaría organizada por



IGF Secretaría financiada por



El Instituto Internacional para el Desarrollo Sostenible (IISD) es un centro de investigación independiente que promueve soluciones sostenibles para los problemas que golpean a la humanidad en el siglo XXI. Nuestra misión es fomentar el desarrollo humano y la sostenibilidad ambiental. Para ello, llevamos a cabo investigaciones, análisis y creamos productos de conocimiento que apoyan la formulación de políticas sólidas. Nuestra visión general nos permite resolver las causas profundas de algunos de los principales desafíos que el planeta afronta hoy en día: la destrucción ecológica, la exclusión social, las leyes y normas económicas injustas y el cambio climático. El personal del IISD, que está integrado por más de 120 personas, más 50 asociados y 100 asesores, proviene de todas partes del mundo y de varias disciplinas. Nuestras actividades repercuten en la vida de los habitantes de casi 100 países. El IISD, en parte un instituto científico, en parte un instituto estratégico, ofrece conocimientos para convertirlos en acción.

El IISD está registrado como organización benéfica en Canadá y figura como organización exenta de impuestos bajo el artículo 501(c)(3) del Código del Servicio de Impuestos Internos (IRS) en los Estados Unidos. El IISD recibe su principal apoyo de la provincia de Manitoba y lleva adelante sus proyectos con los fondos provenientes de numerosos Gobiernos que se encuentran dentro y fuera de Canadá, los organismos de las Naciones Unidas, las fundaciones, el sector privado y las personas.

El Foro Intergubernamental sobre Minería, Minerales, Metales y Desarrollo Sostenible (IGF) presta apoyo a más de 75 naciones comprometidas con el aprovechamiento de la minería para el desarrollo sostenible, a fin de garantizar que se reduzcan al mínimo las consecuencias negativas ocasionadas por esta actividad y se compartan los beneficios financieros. El Foro se dedica a optimizar los beneficios de la minería con el propósito de lograr la reducción de la pobreza, el crecimiento inclusivo, el desarrollo social y la protección del medio ambiente. El Instituto Internacional para el Desarrollo Sostenible desempeña la función de Secretaría del IGF desde octubre de 2015. La mayor parte del financiamiento procede del Gobierno de Canadá.

El Foro Africano de Administración Tributaria (ATAF) constituye una red africana que apunta a mejorar los sistemas tributarios en África mediante intercambios, distribución de información, desarrollo de capacidades y contribución activa a la agenda fiscal regional y mundial. La mejora de los sistemas tributarios incrementará la rendición de cuentas del Estado ante sus ciudadanos y reforzará la movilización de los recursos nacionales, fomentando así el crecimiento económico inclusivo.

Reformas fiscales digitales mundiales y minería: El problema de las diferencias en el tiempo

abril 2021

Escrito por Alexandra Readhead, líder de tributación e industrias extractivas, Thomas Lassourd, asesor senior de políticas, tributación e industrias extractivas, IGF, y Lee Corrick, asesor técnico, tributación internacional, ATAF.

Los autores desean expresar su agradecimiento a las siguientes personas por revisar el presente informe: Mary Baine, directora de Programas Impositivos del Foro Africano de Administración Tributaria (FAAT), Nathalie Bernasconi-Osterwalder, directora superior de Derecho y Políticas Económicas del IISD; y Howard Mann, consultor, ex asesor principal en Derecho Internacional del IISD.

IISD WINNIPEG (CENTRAL)

111 Lombard Avenue
Suite 325
Winnipeg, Manitoba
Canada R3B 0T4

IISD.org

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

OFICINA DEL IGF/ IISD EN OTTAWA

220 Laurier Avenue W.
Suite 1100
Ottawa, Ontario
Canada R3B 0T4

IGFMining.org

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

OFICINA DEL ATAF

333 Grosvenor Street
Hatfield Gardens
Block G, Second Floor
Pretoria 0181
South Africa

ATAFtax.org

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



RESUMEN EJECUTIVO

En marzo de 2021, el IGF emitió una [nota informativa](#) sobre las implicaciones que tendrían en el sector minero los últimos modelos de reformas fiscales digitales mundiales publicados por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). La OCDE dio a conocer los modelos en nombre del Marco Inclusivo sobre Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (BEPS)¹, un grupo formado por más de 130 países que negocian nuevas normas tributarias internacionales para reducir la evasión fiscal por parte de empresas multinacionales. La sesión informativa del IGF planteó algunas preocupaciones sobre ciertos aspectos del modelo del segundo pilar de la propuesta de reforma (el Pilar Dos) que pueden resultar problemáticos para los países ricos en recursos naturales. Esta nota informativa profundiza en el importante tema de las diferencias en el tiempo que surgen en virtud del Pilar Dos, y el impacto que pueden tener en la inversión en el sector minero, sobre todo en los países en desarrollo ricos en recursos naturales, e identifica posibles soluciones políticas.

En general, la propuesta del Pilar Dos para evitar la erosión global de la base imponible (GloBE, por sus siglas en inglés), apoya una tributación minera más eficaz en los países en desarrollo ricos en recursos naturales mediante la creación de una tasa impositiva mínima. La tasa impositiva mínima se evalúa en relación con la tasa efectiva de tributación (ETR por sus siglas en inglés) de las empresas multinacionales en todos los países donde operan. Por lo tanto, debería desincentivar la competencia fiscal perniciosa y los incentivos fiscales costosos, tales como las moratorias fiscales. Sin embargo, no aborda adecuadamente las diferencias en el tiempo para el cálculo de la ETR. Estas diferencias surgen de las discrepancias entre las utilidades contables que se utilizan para evaluar la tasa efectiva de tributación de GloBE y las utilidades imponibles, las mismas que siguen las normas fiscales nacionales y son particularmente importantes en el sector minero, donde los grandes gastos de capital generalmente se deprecian más rápido en virtud de las reglas fiscales locales que de las normas contables.

Las diferencias en el tiempo no resueltas podrían conducir a la pérdida de inversiones e ingresos del sector minero en países ricos en recursos naturales, especialmente en el mundo en desarrollo. Según la propuesta GloBE, cualquier ingreso corporativo gravado por debajo de la tasa mínima en una jurisdicción estaría sujeto a un impuesto complementario en el país de la empresa matriz. Por lo tanto, los incentivos fiscales tales como la depreciación acelerada, diseñados para atraer inversiones, perderían su eficacia y podrían resultar en la transferencia de miles de millones de dólares de impuestos de los países en desarrollo a los desarrollados.

Hay tres propuestas para resolver las diferencias de tiempo que surgen de la propuesta GloBE. La primera consiste en una combinación de pérdidas acumuladas y créditos fiscales para compensar las diferencias temporales a lo largo del

¹ Para obtener más información sobre el marco inclusivo del BEPS, consulte <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-about.htm/>



tiempo. Esto no funcionaría bien para el sector minero, donde las pérdidas fiscales se concentran en la etapa inicial del desarrollo del proyecto. La segunda es la contabilidad de impuestos diferidos, la misma que ya es utilizada por las corporaciones para resolver las diferencias de tiempo entre la contabilización y el pago de los impuestos. Ello generaría menores costos de cumplimiento, pero requeriría de reglas para excluir las posiciones tributarias inciertas y proteger contra el abuso del sistema por parte de las empresas o los gobiernos. La tercera usaría las reglas tributarias locales para calcular la ERT de GloBE. Ello podría resolver las diferencias de tiempo de una manera que implique menos juicio por parte de la industria que la contabilidad de impuestos diferidos, pero con más complejidad y una mayor carga de cumplimiento.

Si bien esta nota se centra en las diferencias en el tiempo, es importante señalar que muchos países en desarrollo ricos en recursos naturales han ofrecido varios incentivos fiscales que pueden dar lugar a diferencias *permanentes* en virtud de las reglas GloBE. Las moratorias fiscales son el ejemplo más claro, y precisamente el tipo de incentivo al que busca llegar el Pilar Dos. Sin embargo, tomará mucho tiempo lograr que los países en desarrollo cumplan con el propósito de GloBE y adapten su marco legal y posiblemente revisen los acuerdos de inversión para eliminar las moratorias fiscales y otros incentivos, dando lugar a diferencias permanentes, especialmente en el sector minero, donde prevalecen las cláusulas de estabilización fiscal en las leyes y contratos. Los países en desarrollo necesitarán el apoyo total de la comunidad internacional para adaptar sus marcos legales de tal manera que lo puedan cumplir.

Esta nota está estructurada de la siguiente manera: La Parte 1 ofrece un breve repaso del Pilar Dos: la propuesta del Marco Inclusivo OCDE-G20 para una ERT mínima global. La parte 2 explica qué son las diferencias en el tiempo. La Parte 3 explica por qué las diferencias en el tiempo son importantes para el sector minero y qué impacto podrían tener en los países ricos en recursos naturales si no se resuelven en el Pilar Dos. La Parte 4 describe algunas de las opciones de políticas que se están considerando para abordar las preocupaciones que surgen de las diferencias en el tiempo. La parte 5 explora brevemente los problemas que surgen de las diferencias permanentes, los mismos que se detallarán en una próxima nota informativa sobre el tema. La parte 6 es la conclusión.



TABLA DE CONTENIDO

1. PILAR DOS: UNA TASA EFECTIVA DE TRIBUTACIÓN MÍNIMA GLOBAL.....	1
2. ¿QUÉ SON LAS “DIFERENCIAS EN EL TIEMPO” Y POR QUÉ OCURREN EN LA MINERÍA?... 3	
2.1 Diferencias temporales.....	5
2.2 Diferencias permanentes.....	6
3. ¿QUÉ IMPACTO TENDRÍA EL PILAR DOS EN LOS PAÍSES EN DESARROLLO RICOS EN RECURSOS NATURALES SI NO SE RESUELVEN LAS DIFERENCIAS TEMPORALES?	7
4. ¿QUÉ PUEDEN HACER LOS PAÍSES EN DESARROLLO RICOS EN RECURSOS NATURALES PARA EVITAR VERSE AFECTADOS NEGATIVAMENTE POR LAS DIFERENCIAS EN EL TIEMPO EN EL PILAR DOS?	10
4.1 Arrastre de pérdidas y créditos por inclusión de ingresos.....	10
4.2 Contabilidad de impuestos diferidos.....	11
4.3 Reglas de impuestos locales	15
5. IMPACTO DE LAS DIFERENCIAS PERMANENTES	18
6. CONCLUSIÓN	20
APÉNDICE: EJEMPLO DETALLADO DE DEPRECIACIÓN ACELERADA.....	21



1. PILAR DOS: UNA TASA EFECTIVA DE TRIBUTACIÓN MÍNIMA GLOBAL

En octubre de 2020, la OECD publicó los modelos de las reformas fiscales digitales globales a nombre del Marco Inclusivo sobre Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (BEPS). En marzo de 2021, el IGF emitió una nota informativa sobre las implicaciones para el sector minero de los dos pilares de la propuesta. Esta nota informativa profundiza aún más en el importante tema de las diferencias en el tiempo que surgen en virtud del Pilar Dos.

El Pilar Dos, también conocido como Propuesta Global para Evitar la Erosión de la Base Imponible (GloBE), busca reducir la competencia fiscal y la transferencia de ganancias en todos los sectores económicos, incluida la minería. Lo hace a través de reglas que, si se adoptan, garantizarían que todas las ganancias mundiales de las empresas multinacionales estén gravadas por lo menos a una Tasa Efectiva de Tributación (ERT) mínima. Dependiendo de las reglas reales y de las tasas impositivas mundiales mínimas, esto podría servir para reducir el número de casos en los que las empresas mineras trasladan las ganancias a través de estructuras como centros de comercialización en el extranjero o canalizando sus préstamos entre empresas a través de empresas pantalla en jurisdicciones de impuestos bajos. También puede brindar protección contra la presión que sienten muchos gobiernos para ofrecer exenciones fiscales e incentivos a los inversores, también conocida como la “carrera hacia el abismo”, que puede privar a los gobiernos de los ingresos fiscales que tanto necesitan.

A pesar de los beneficios potenciales del Pilar Dos, algunos aspectos de la propuesta de reforma podrían afectar negativamente a los países en desarrollo ricos en recursos naturales si no se resuelven. La preocupación es que el Pilar Dos, como está diseñado actualmente, compara los impuestos reales pagados con la “ganancia contable” para determinar la ERT. El problema es que las empresas no pagan impuestos sobre las utilidades contables, pagan impuestos sobre la renta imponible, sujetos a las normas fiscales locales que a menudo permiten una depreciación más rápida de los gastos de exploración y desarrollo, que son cuantiosos en el sector minero. Por lo tanto, la mayoría de los proyectos mineros en períodos de recuperación de costos declaran ganancias contables en sus estados financieros, pero no ganancias imponibles, una situación que se revierte con el tiempo después de que expiran las depreciaciones fiscales. Durante el período de recuperación de



costos, puede parecer que la ERT de la mina está por debajo de la tasa mínima, lo que desencadena un impuesto complementario que se pagará según la propuesta GloBE, muy probablemente en el país donde se encuentra la empresa matriz de la mina, y específicamente no en el país donde se encuentra la mina. Además, muchos proyectos mineros se benefician de incentivos fiscales durante los primeros años de producción, reduciendo nuevamente los impuestos pagados. Estos factores podrían dar lugar a la transferencia de miles de millones de dólares en impuestos de países en desarrollo a países desarrollados.



2. ¿QUÉ SON LAS “DIFERENCIAS EN EL TIEMPO” Y POR QUÉ OCURREN EN LA MINERÍA?

El modelo del Pilar Dos propone que la ERT global para evitar la erosión de la base imponible (GloBE) se calcule anualmente a nivel jurisdiccional, es decir, país por país. La ERT sería el total de impuestos (cubiertos) pagados a las autoridades gubernamentales, o "impuesto en efectivo" (el numerador), como una proporción de la base imponible GloBE, que se basa en las ganancias contables (el denominador) expresadas como una fracción (ver la ecuación a continuación). En cada año de ingresos, si la ERT de una subsidiaria está por debajo de la tasa mínima acordada globalmente, debe pagar un impuesto complementario al país donde se encuentra su empresa matriz. Muchos miembros del Marco Inclusivo sobre Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Utilidades (BEPS por sus siglas en inglés) proponen que la tasa global mínima debería ser de aproximadamente 12,5%, aunque la Unión Africana ha pedido una tasa de al menos el 20%. En su anterior [nota informativa](#), el IGF señaló que es probable que incluso el 20% sea bajo para la minería..

ERT de GloBE = Impuestos cubiertos (impuesto en efectivo pagado del año actual)

Base impositiva GloBE

Términos clave:

- **Impuestos cubiertos:** se basan en el impuesto en efectivo pagado sobre las ganancias imponibles de acuerdo con las normas tributarias locales de cada país en el año correspondiente. Incluyen todos los impuestos sobre las ganancias, estén o no etiquetados como impuestos sobre la renta de sociedades (por ejemplo, impuestos sobre dividendos o regalías basadas en ganancias).
- **Base impositiva GloBe:** es la ganancia (o pérdida) antes del impuesto sobre la renta que se determina usando la norma de contabilidad financiera correspondiente, que puede incluir ítems previamente incluidos en otros ingresos integrales. Ciertos ítems de los ingresos se eliminan y ciertos elementos de los gastos se agregan nuevamente a la ganancia (o pérdida) antes del impuesto sobre la renta para llegar a la base impositiva de GloBE. Consulte la Tabla 1 para ver un ejemplo.



- **Ganancia imponible:** es la parte de los ingresos de una empresa que está sujeta a impuestos sobre la renta de acuerdo con las leyes fiscales de la jurisdicción.
- **Diferencias de tiempo:** son las diferencias entre el momento en que un ítem pasa por el cálculo de las ganancias imponibles hasta el momento en que pasa por el cálculo de las ganancias contables utilizadas en la base imponible GloBE.

CUADRO 1. DEPRECIACIÓN ACELERADA: EJEMPLO DE LAS DIFERENCIAS DE TIEMPO EN EL SECTOR MINERO

De acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 16, "la depreciación es la asignación sistemática del monto depreciable de un activo a lo largo de su vida útil"^{2,3}. Entonces, en el siguiente ejemplo simplificado, una planta de procesamiento que cuesta USD 50 millones para una operación minera de 15 años se depreciaría para fines contables proporcionalmente a la producción de minerales.

Sin embargo, en las normas fiscales locales se podría permitir que la empresa deprecie su inversión durante un período de 5 años utilizando una regla de depreciación de línea recta.

La diferencia sería una ganancia contable declarada desde el primer año de producción, pero una ganancia fiscal declarada mucho más tarde, en el año 5, incluso más tarde si se pueden trasladar las pérdidas fiscales anticipadas. Por lo tanto, el proyecto tendría una ERT del 0% durante los primeros 5 años debido a las diferencias de tiempo creadas por la depreciación acelerada.

Al pasar el tiempo, esas diferencias de tiempo se revierten de tal manera que la ERT de GloBE debería igualar y eventualmente superar la tasa legal local, a pesar de los riesgos de BEPS y los desafíos de cobranza. En nuestro ejemplo, asumiendo una tasa de impuestos nominal del 25%, la ERT estaría cerca del 40% al final del período de depreciación de 5 años, sin tener en cuenta cualquier arrastre de pérdidas anteriores.

² NIIF. (s.f.). NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo. <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-16-property-plant-and-equipment/>

³ Copyright © 2021 Fundación IFRS®

Utilizado con permiso de la Fundación IFRS. Todos los derechos reservados. La reproducción y uso están estrictamente limitados. Por favor, póngase en contacto con la Fundación IFRS para más detalles en licences@ifrs.org. Las copias de las publicaciones del IASB® pueden obtenerse en el Departamento de Publicaciones de la Fundación IFRS. Por favor, diríjase a los asuntos de publicación y cuestiones relacionadas con la publicación y los derechos de autor a publications@ifrs.org o visite la tienda web en <http://shop.ifrs.org>.

Descargo de responsabilidad: En la medida en que lo permita la legislación aplicable, el Consejo y la Fundación IFRS declinan expresamente toda responsabilidad que se derive de esta publicación o de cualquier traducción de la misma, ya sea por contrato, agravio o de otro modo, con respecto a cualquier reclamo o pérdida de cualquier naturaleza, incluidas las pérdidas directas, indirectas, incidentales o consecuentes, los daños punitivos, sanciones o costes. La información contenida en esta publicación no constituye un asesoramiento y no debe sustituir los servicios de un profesional debidamente cualificado.



Tabla 1. Ejemplo de depreciación acelerada en millones de dólares (suponiendo que no se arrastre ninguna pérdida)

Año	0	1	2	3	4	5	6 - 15	Total
Inversión	50							50
Valor de producción	0	2	4	8	10	10	10	134
Depreciación contable	-	0,75	1,49	2,99	3,73	3,73	3,73	50
Depreciación fiscal	10	10	10	10	10	0	0	50
Ganancia contable	-	1,25	2,51	5,01	6,27	6,27	6,27	84
Ganancia imponible	-10	-8	-6	-2	0	10	10	84
Tasa del impuesto sobre la renta de sociedades	25%	25%	25%	25%	25%	25%	25%	
Impuesto sobre la renta de sociedades pagado	0	0	0	0	0	2,5	2,5	27,5
ERT de GloBE	N/A	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	39,9%	39,9%	32,7%
ERT mínima	12,5%	12,5%	12,5%	12,5%	12,5%	12,5%	12,5%	
Impuesto complementario adeudado	No	0,16	0,31	0,63	0,78	No	No	1,88

Hay dos formas de diferencias en el tiempo entre las ganancias contables y la renta imponible: temporales y permanentes. Este documento se ocupa en gran medida de las diferencias temporales; sin embargo, las diferencias permanentes son igualmente importantes para los países en desarrollo ricos en recursos naturales. Aparte de la siguiente definición, las diferencias permanentes se analizan brevemente en la Sección 5, así como en una nota más adelante que aborda este aspecto específico de las reformas.

2.1 DIFERENCIAS TEMPORALES

Las diferencias temporales se revierten con el tiempo. Se las debe excluir de la ERT porque de lo contrario parecerá que hay una tributación insuficiente cuando ese no es el caso. Esto sería contrario a un principio fundamental de las Acciones BEPS de la OCDE: garantizar que se paguen los impuestos donde se crea el valor. Trasladaría los derechos impositivos del país que aloja los recursos naturales al lugar donde está domiciliada la empresa matriz.



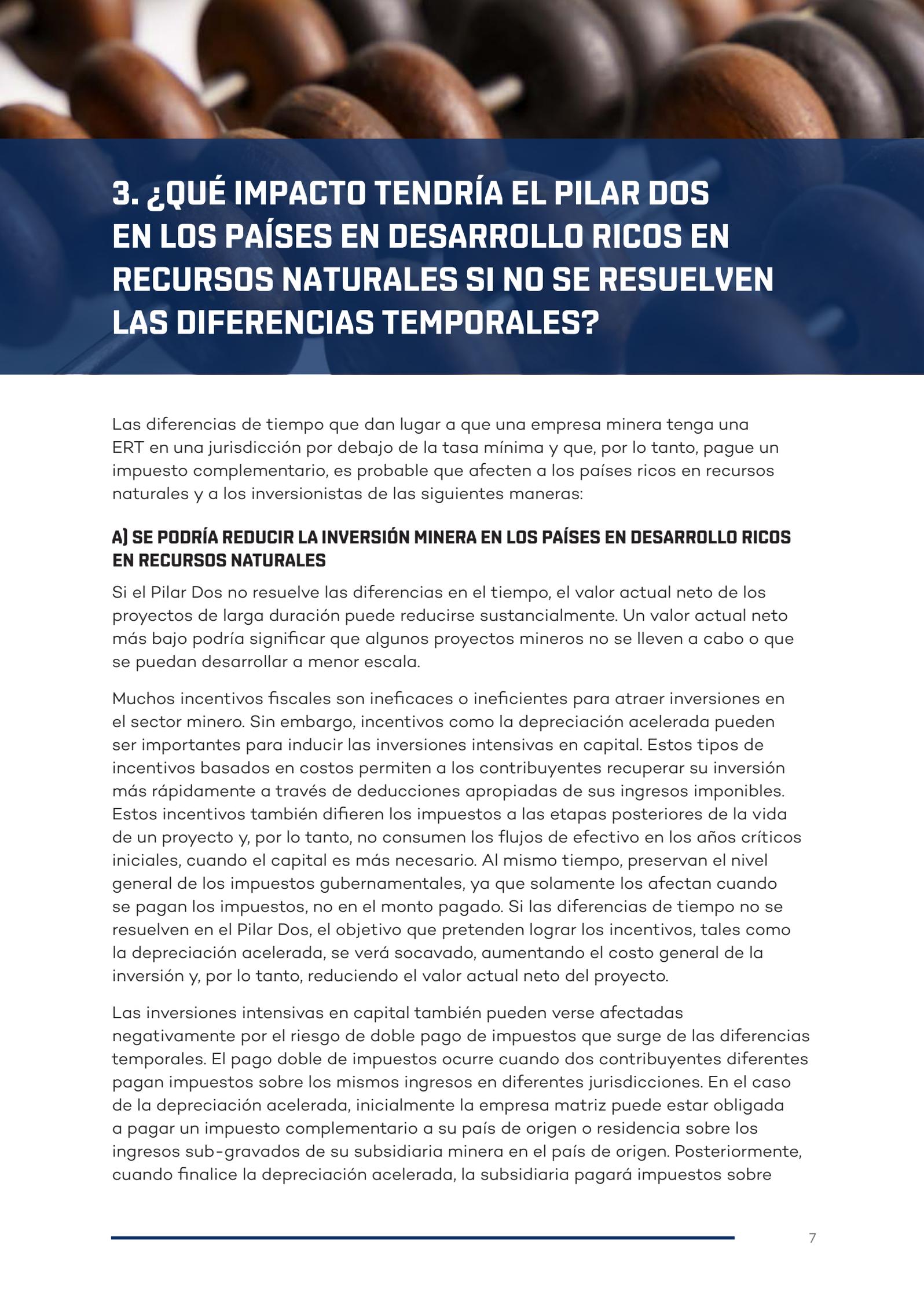
Las diferencias temporales más importantes para el sector minero se relacionan con los gastos de capital en la construcción de la mina, la planta y el equipo, y hasta en la rehabilitación. Las pérdidas cambiarias no realizadas son otra diferencia temporal, ya que las normas fiscales locales pueden permitir que las empresas solo reclamen una deducción cuando se den cuenta de la pérdida. El ejemplo del Cuadro 1 muestra cómo las diferentes reglas de depreciación sobre gastos de capital entre las reglas contables y las reglas tributarias nacionales crean una diferencia de tiempo temporal.

La minería no es la única industria en la que puede haber importantes diferencias temporales. Todos los sectores con capitales intensivos se verían afectados, sobre todo si operan bajo un modelo comercial de recuperación de costos a largo plazo. La industria de los seguros es similar. La escala de la inversión de capital en el sector minero significa que el tamaño de las diferencias de tiempo es muy importante y el período durante el cual se invierten es extenso.

📍📍 La depreciación acelerada pueden ser importante para inducir las inversiones intensivas en capital.

2.2 DIFERENCIAS PERMANENTES

Una diferencia permanente no se revierte: existe una diferencia permanente entre el gasto fiscal y el impuesto a pagar generado por un ítem que no se revierte con el tiempo. Por ejemplo, una moratoria fiscal de 5 años sobre los ingresos corporativos reduciría permanentemente el importe total de los impuestos que paga un proyecto minero, aunque no afectaría la tasa efectiva de tributación (ERT) que se mide en función de las utilidades contables multiplicadas por la tasa de impuestos nominal. Esto daría lugar a una diferencia permanente, lo que causaría impuestos insuficientes en comparación con la tasa mínima en virtud de las reglas propuestas de GloBE y el pago de un impuesto complementario, a menudo, a la jurisdicción de la empresa matriz. Este tema se detalla en la Sección 5 de la nota.



3. ¿QUÉ IMPACTO TENDRÍA EL PILAR DOS EN LOS PAÍSES EN DESARROLLO RICOS EN RECURSOS NATURALES SI NO SE RESUELVEN LAS DIFERENCIAS TEMPORALES?

Las diferencias de tiempo que dan lugar a que una empresa minera tenga una ERT en una jurisdicción por debajo de la tasa mínima y que, por lo tanto, pague un impuesto complementario, es probable que afecten a los países ricos en recursos naturales y a los inversionistas de las siguientes maneras:

A) SE PODRÍA REDUCIR LA INVERSIÓN MINERA EN LOS PAÍSES EN DESARROLLO RICOS EN RECURSOS NATURALES

Si el Pilar Dos no resuelve las diferencias en el tiempo, el valor actual neto de los proyectos de larga duración puede reducirse sustancialmente. Un valor actual neto más bajo podría significar que algunos proyectos mineros no se lleven a cabo o que se puedan desarrollar a menor escala.

Muchos incentivos fiscales son ineficaces o ineficientes para atraer inversiones en el sector minero. Sin embargo, incentivos como la depreciación acelerada pueden ser importantes para inducir las inversiones intensivas en capital. Estos tipos de incentivos basados en costos permiten a los contribuyentes recuperar su inversión más rápidamente a través de deducciones apropiadas de sus ingresos imponibles. Estos incentivos también diferencian los impuestos a las etapas posteriores de la vida de un proyecto y, por lo tanto, no consumen los flujos de efectivo en los años críticos iniciales, cuando el capital es más necesario. Al mismo tiempo, preservan el nivel general de los impuestos gubernamentales, ya que solamente los afectan cuando se pagan los impuestos, no en el monto pagado. Si las diferencias de tiempo no se resuelven en el Pilar Dos, el objetivo que pretenden lograr los incentivos, tales como la depreciación acelerada, se verá socavado, aumentando el costo general de la inversión y, por lo tanto, reduciendo el valor actual neto del proyecto.

Las inversiones intensivas en capital también pueden verse afectadas negativamente por el riesgo de doble pago de impuestos que surge de las diferencias temporales. El pago doble de impuestos ocurre cuando dos contribuyentes diferentes pagan impuestos sobre los mismos ingresos en diferentes jurisdicciones. En el caso de la depreciación acelerada, inicialmente la empresa matriz puede estar obligada a pagar un impuesto complementario a su país de origen o residencia sobre los ingresos sub-gravados de su subsidiaria minera en el país de origen. Posteriormente, cuando finalice la depreciación acelerada, la subsidiaria pagará impuestos sobre



esos mismos ingresos al país de origen, lo que dará lugar a una doble imposición económica. En esta etapa, la empresa matriz tendría derecho a reclamar un crédito por los impuestos pagados en el país de origen, reduciendo el impuesto a pagar en el país de residencia y resolviendo el problema del doble pago de impuestos. Sin embargo, debido a la escala de la inversión de capital en el sector minero, pueden pasar muchos años antes de que la empresa matriz pueda reclamar un crédito fiscal, lo que podría resultar en una obligación tributaria permanente.

Reducir la inversión minera en los países en desarrollo afectaría no solo los ingresos fiscales, sino también el empleo y la economía en general en un momento en que los países están tratando de recuperarse de la aniquilación de sus economías y de los sectores de la salud debido a la pandemia de COVID-19.

B) DEBIDO A LA DIFERENCIA EN LOS TIEMPOS, LOS IMPUESTOS SE PAGARÁN PRIMERO EN EL PAÍS DONDE SE ENCUENTRA LA MATRIZ, ANTES QUE EN EL PAÍS ANFITRIÓN

Si la ERT de una empresa minera es más baja que la tasa mínima, esto activará un impuesto complementario que se pagará al país donde se encuentra la matriz de la empresa minera antes de que se paguen los impuestos al país de origen. Esto se debe a la primacía de la “Regla de inclusión de ingresos” (IIR por sus siglas en inglés) en la propuesta global para evitar la erosión de la base imponible (GloBE). Esta regla se aplicaría en los países donde se encuentran las empresas matrices de grupos multinacionales y permitiría a la administración tributaria cobrar un impuesto complementario sobre cualquier ingreso extranjero gravado por debajo de la tasa global mínima. Esto es contrario al principio de gravar los ingresos donde se crea valor, que en el sector minero es donde se ubica el recurso de propiedad pública. Los impuestos pagados en los países de origen o residencia a expensas del país receptor de los recursos serían políticamente indefendibles y podrían dar lugar a tensiones mundiales entre los países desarrollados y en desarrollo.

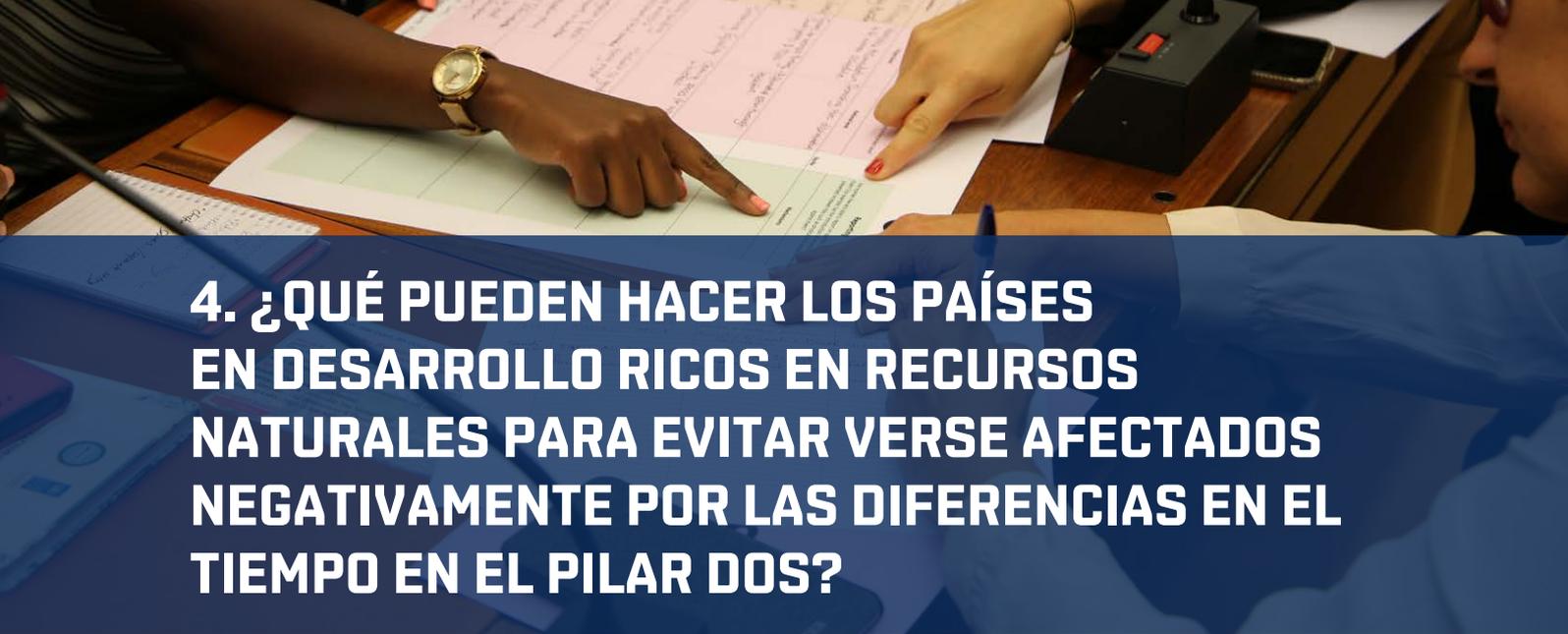
C) ES PROBABLE QUE LOS PAÍSES EN DESARROLLO SIENTAN DE MANERA DESPROPORCIONADA EL IMPACTO DE LAS DIFERENCIAS EN EL TIEMPO

En muchos países en desarrollo, el sector minero no ha alcanzado una fase de madurez, y la mayoría de las empresas multinacionales poseen solo una o unas pocas minas, a menudo en sus primeras etapas de desarrollo u operación. Es más probable que las minas en estas primeras etapas se vean perjudicadas por las diferencias en el tiempo que se describen anteriormente.

Por el contrario, los países más ricos tienden a tener sectores mineros diversificados con muchas empresas mineras en el país, donde la mayoría de las empresas mineras extranjeras poseen varios activos en diversas etapas de su ciclo de vida: algunas pagan pocos impuestos y otras pagan cantidades importantes. Es menos probable que estas empresas estén sujetas a la Regla de Inclusión de Ingresos de GloBE. Sus ingresos serán “mezclados” o combinados a nivel jurisdiccional, por lo que los pagos nuevos o nulos de impuestos sobre los nuevos proyectos se sumarán a los pagos de impuestos elevados de las minas maduras. Como resultado, las ERT de las empresas deberían estar por encima de la tasa mínima mundial en un año determinado.



Los países en desarrollo son los que menos pueden darse el lujo de renunciar a las inversiones y los ingresos de la minería, pero serían los que se verían afectados negativamente por el GloBE si el problema del tiempo no se resuelve adecuadamente.



4. ¿QUÉ PUEDEN HACER LOS PAÍSES EN DESARROLLO RICOS EN RECURSOS NATURALES PARA EVITAR VERSE AFECTADOS NEGATIVAMENTE POR LAS DIFERENCIAS EN EL TIEMPO EN EL PILAR DOS?

El último modelo del Pilar Dos establece claramente que "no se debe imponer impuestos cuando la baja Tasa Efectiva de Tributación (ERT) es simplemente el resultado de diferencias de tiempo en el reconocimiento de los ingresos o la imposición de impuestos"⁴. Específicamente, reconoce los problemas de tiempo que surgen del gasto inmediato y la depreciación acelerada de los activos para propósitos de la ley tributaria local. La Secretaría de la OCDE ha elaborado tres propuestas para solucionar este problema, las mismas que se analizan a continuación.

4.1 ARRASTRE DE PÉRDIDAS Y CRÉDITOS POR INCLUSIÓN DE INGRESOS

El mecanismo propuesto por la OCDE para conciliar las diferencias de tiempo es una combinación de arrastre de impuestos locales y créditos fiscales de IIR. Los impuestos pagados en exceso de la tasa mínima pueden dar lugar a un crédito fiscal de IIR o a un arrastre de impuestos locales. Si una empresa multinacional ha pagado un impuesto complementario en años anteriores sobre los ingresos en una jurisdicción, el exceso de impuesto pagado en esa jurisdicción crea un crédito fiscal IIR limitado al impuesto IIR pagado dentro de un período acordado. Se puede usar este monto para reducir la obligación tributaria de IIR de la empresa matriz con respecto a cualquier jurisdicción que surja en el año en que se creó el crédito tributario de IIR o cualquier año posterior. El período para utilizar el crédito fiscal IIR es ilimitado. Los impuestos en exceso en una jurisdicción que no crean un crédito fiscal de IIR crean un arrastre de impuestos local que puede arrastrarse un número acordado de años y usarse para aumentar la ERT (y reducir el impuesto

 El uso de la contabilidad de impuestos diferidos podría ser una forma sencilla de resolver las posibles diferencias temporales, siempre y cuando haya reglas para excluir posiciones fiscales inciertas y de protección contra el abuso

⁴ OCDE. (2020). *Desafíos fiscales derivados de la digitalización - Informe sobre el Modelo del Pilar Dos: Marco inclusivo sobre BEPS*. Proyecto de OCDE/G20 sobre erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/abb4c3d1-en>



complementario) en un período posterior de impuestos bajos. Los arrastres locales solo se pueden utilizar para aumentar la ERT en la jurisdicción en la que se presentan.

Si bien esta propuesta puede resolver adecuadamente las diferencias en el tiempo en la mayoría de los sectores, para las industrias intensivas en capital como la minería, se queda corta. El modelo del Pilar Dos reconoce que las diferencias de tiempo relacionadas con la depreciación requieren medidas adicionales y que el crédito fiscal IIR no es adecuado para las empresas intensivas en capital, lo que conduce a una tributación excesiva (párrafo 220). En consecuencia, se requieren propuestas alternativas específicamente para la minería y otras industrias intensivas en capital de larga duración.

4.2 CONTABILIDAD DE IMPUESTOS DIFERIDOS

La subsidiaria minera utiliza la contabilidad de impuestos diferidos con respecto a la propiedad depreciable que es elegible para un gasto inmediato o una depreciación acelerada para fines tributarios. Un pasivo por impuestos diferidos es un impuesto que se evalúa con fines contables o que vence para el período actual pero que aún no se ha pagado. El diferimiento proviene de la diferencia de tiempo entre el momento en que se devenga el impuesto y el momento en que se paga.

La contabilidad de impuestos diferidos sigue las normas contables internacionales. De acuerdo con las NIIF:

La NIC 12 requiere que una entidad reconozca un pasivo por impuestos diferidos o (sujeto a condiciones especificadas) un activo por impuestos diferidos para todas las diferencias temporales, con algunas excepciones. Las diferencias temporales son diferencias entre la base fiscal de un activo o pasivo y su valor en libros en el estado de situación financiera. La base fiscal de un activo o pasivo es el monto atribuido a ese activo o pasivo para efectos fiscales.⁵

⁵ NIIF. (s.f.). NIC 12 Impuestos sobre la renta. <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-12-income-taxes/#>. Ver nota 3



CUADRO 2. EJEMPLO DE CONTABILIZACIÓN DE IMPUESTOS DIFERIDOS

Considere el ejemplo anterior del Cuadro 1, donde una mina compra una planta de procesamiento de minería por USD 50 millones para ser utilizada durante una operación minera de 15 años.

La planta se deprecia durante la vida útil de la mina para efectos contables y durante 5 años para efectos fiscales. El resultado es una diferencia temporal entre las ganancias contables y las ganancias imponibles, primero positivas, luego negativas, al final del periodo de depreciación fiscal. También da lugar a una diferencia en los impuestos calculados sobre las ganancias. Esta diferencia se registra en los estados financieros como impuestos diferidos.

En el siguiente ejemplo, que se describe con más detalle en el apéndice, asumiendo una tasa de impuesto sobre la renta corporativo del 25%, el pasivo por impuestos diferidos ascendería a USD 1,25 millones en el año 3. La contabilización de impuestos diferidos agregaría el pasivo por impuestos diferidos de USD 1,25 millones al numerador de la fracción de la ERT (es decir, los impuestos pagados), por lo que la ERT sería igual a la tasa legal del 25%. Esto neutralizaría el efecto de la depreciación fiscal en la ERT.

Tabla 2. Ejemplo de depreciación acelerada con contabilización de impuestos diferidos en millones de dólares (suponiendo que no se arrastre ninguna pérdida)

Año	0	1	2	3	4	5	6 - 15	Total
Inversión	50							50
Valor de producción	0	2	4	8	10	10	10	134
Depreciación contable	-	0,75	1,49	2,99	3,73	3,73	3,73	50
Depreciación fiscal	10	10	10	10	10	0	0	50
Ganancia contable	-	1,25	2,51	5,01	6,27	6,27	6,27	84
Ganancia imponible	-10	-8	-6	-2	0	10	10	84
Tasa del impuesto sobre la renta de sociedades	25%	25%	25%	25%	25%	25%	25%	
Impuesto sobre la renta de sociedades pagado	0	0	0	0	0	2,5	2,5	27,5
Contabilidad de impuestos diferidos	-	0,31	0,63	1,25	1,57	(0,93)	(0,93)	-6,5
ERT mínima	12,5%	12,5%	12,5%	12,5%	12,5%	12,5%	12,5%	
No se resuelven las diferencias de tiempo derivadas del Pilar Dos								
ERT de GloBE	N/A	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	39,9%	39,9%	32,7%
Impuesto complementario adeudado	No	0,16	0,31	0,63	0,78	No	No	1,88
Contabilidad de impuestos diferidos								
ERT de GloBE	N/A	25,0%	25,0%	25,0%	25,0%	25,0%	25,0%	25,0%
Impuesto complementario adeudado	No	No	No	No	No	No	No	



Los beneficios de utilizar la contabilidad de impuestos diferidos para resolver las diferencias temporales son:

- Se rige por las mismas normas internacionales de contabilidad en las que se confía para la determinación de la ganancia contable (el denominador de la ERT), lo que facilita su cumplimiento por parte de las empresas y gobiernos.
- Es bien conocida, una práctica estándar de la industria, forma parte de los procesos de cumplimiento existentes, es auditada de forma independiente por firmas contables, se refleja en las cuentas financieras reglamentarias que se reportan a las autoridades fiscales locales y las bolsas de valores y, por lo tanto, es transparente.
- Puede ser menos oneroso desde una perspectiva de cumplimiento y administración que tener que supervisar una proliferación de créditos fiscales de IIR para compensar a las empresas por el exceso de impuestos pagados a causa de la reversión de las diferencias de tiempo.
- Evitaría el doble pago de impuestos como resultado de la reforma global para evitar la erosión de la base imponible (GloBE). Si las leyes fiscales permiten que una empresa posponga el pago de impuestos sobre los ingresos registrados en el estado de resultados del período actual, la empresa debe declarar un pasivo por impuestos diferidos para reflejar el hecho de que estos ingresos (aunque se reconocen en el período actual) están sujetos a impuestos en un año futuro.
- También evitaría ganancias sub-gravadas como resultado de GloBE. Si las leyes tributarias requieren que la empresa pague impuestos sobre una cantidad de ingresos mayor que la indicada por los ingresos y gastos reportados en el período actual, la empresa reporta un activo por impuestos diferidos que refleja el hecho de que (desde una perspectiva contable) este impuesto ha sido pagado por adelantado con respecto a una partida de ingresos futuros.

Los riesgos o limitaciones de utilizar la contabilidad de impuestos diferidos para resolver las diferencias temporales incluyen:

- Existen diferencias entre las políticas de las reglas GloBE y la información financiera que probablemente signifiquen que se deberían realizar modificaciones a ciertos resultados contables de impuestos diferidos para adaptar la contabilidad de impuestos diferidos a las reglas GloBE. Estas modificaciones deberían reducirse al mínimo para evitar añadir aún más complejidad.
- En ciertas circunstancias, la contabilidad de impuestos diferidos permite determinar el gasto fiscal utilizado en el numerador de la ERT con base en estimaciones de los impuestos a pagar en el futuro. Existe un riesgo: una estimación inexacta de la cantidad de impuestos a pagar en el futuro podría dar lugar a una ERT incorrecta. Por ejemplo, es posible que el impuesto nunca se pague o que sea sustancialmente más bajo que el estimado.
- El punto anterior refleja el grado de juicio involucrado en la aplicación de la contabilidad de impuestos diferidos. Los representantes tributarios de



la industria minera argumentan que el uso del juicio en la contabilidad de impuestos diferidos puede aislarse a unas pocas áreas muy específicas y que esto es más limitado que en el caso de la determinación de la ganancia contable (el denominador de la ERT), que también requiere un grado de estimación⁶. Las áreas específicas se enumeran a continuación.

- **Posiciones fiscales inciertas** - Cuando las empresas tienen una disputa con una autoridad fiscal, harán una estimación de cuál sería la obligación tributaria final que esperan. Esta es solamente una estimación. Para abordar las preocupaciones de políticas con respecto al riesgo de manipulación, se podría exigir a las empresas que excluyan las posiciones fiscales inciertas del gasto fiscal para los efectos de cálculo de la ERT (en consonancia con el enfoque que se aplica actualmente para efectos de la presentación de informes país por país). Todas las empresas deberían poder realizar este ajuste en sus cuentas.
- **Activos por impuestos diferidos** - Una compañía sufre una “pérdida fiscal” cuando las deducciones totales que reclama por un año de ingresos exceden su ingreso tasable total. En el caso de proyectos de capital intensivo, las pérdidas fiscales pueden ser considerables y durar muchos años. Al elaborar sus cuentas financieras, las empresas deberán evaluar si van a poder recuperar sus pérdidas fiscales en el futuro. Esta estimación se basa en los ingresos futuros esperados, así como en el momento de los ingresos.
- **Pasivos por impuestos diferidos** - Si las leyes fiscales permiten que una empresa posponga el pago de impuestos sobre los ingresos registrados en el estado de resultados del período actual, la empresa debe declarar un pasivo por impuestos diferidos para reflejar el hecho de que estos ingresos (aunque se reconocen en el período actual) están sujetos a impuestos en un período futuro. De igual manera que con los activos por impuestos diferidos, se requiere cierta estimación. Sin embargo, en muchos casos, este será un proceso mecánico basado en la aplicación de la ley fiscal local. La retención de impuestos devengados sobre los ingresos por intereses es un ejemplo común. Una empresa que otorga un préstamo a su subsidiaria devengará ingresos por intereses en sus cuentas. Se trata de ingresos que la empresa espera recibir en el futuro. Además, la empresa calculará la cantidad de impuestos que espera retener sobre los ingresos por intereses. No hay otra estimación en la determinación de los ingresos por intereses devengados que la retención de impuestos devengados. Una vez que la empresa determina los ingresos por intereses, la retención de impuestos es un cálculo puramente mecánico basado en las normas fiscales locales. La única razón por la que la estimación de los pasivos futuros de retención de impuestos sería

⁶ Consejo Internacional de Minería y Metales (ICMM). (2020). *Presentación al Marco Inclusivo de la OCDE/G20 sobre BEPS en los modelos del Pilar Uno y del Pilar Dos*. <http://www.oecd.org/tax/beps/public-comments-received-on-the-reports-on-pillar-one-and-pillar-two-blueprints.htm>



inexacta es si el país cambia sus reglas tributarias antes de que se pague el impuesto. Este tipo de diferencia de tiempo requiere poco juicio, en cuyo caso podría incluirse en la contabilidad de impuestos diferidos para ser incluido en el cálculo de la ERT.

En resumen, el uso de la contabilidad de impuestos diferidos podría ser una forma sencilla de resolver las diferencias de tiempo en GloBE, siempre y cuando haya reglas para excluir posiciones fiscales inciertas y de protección contra el abuso del sistema por parte de las empresas o los gobiernos.

4.3 REGLAS DE IMPUESTOS LOCALES

La tercera propuesta consiste en utilizar las normas fiscales locales sobre depreciación y asignaciones de recuperación de costos para determinar el denominador, en lugar de las normas que se utilizan para fines de contabilidad financiera. La OCDE ha dicho que las reglas de depreciación tributaria pertinentes podrían incluir tasas de depreciación (el porcentaje) y períodos de depreciación (el número de años), y colocarse en convenciones de servicio (se debe incluir el monto de depreciación del primer y último año). Sin embargo, ello no permitiría hacer deducciones superiores al costo real del activo.

Usando el ejemplo anterior, en la Tabla 3, con este enfoque, se usarían las reglas de depreciación de impuestos locales en lugar de las reglas de depreciación contable para determinar el costo del equipo con el fin de calcular la ERT. Por lo tanto, no se reportarían ganancias en virtud de GloBE hasta el año 5, al igual que no se reportan ganancias de acuerdo con las normas tributarias locales.



Tabla 3. Ejemplo de depreciación acelerada, con reglas fiscales locales, en millones de dólares (suponiendo que no se arrastre pérdidas)

Año	0	1	2	3	4	5	6 - 15	Total
Inversión	50							50
Valor de producción	0	2	4	8	10	10	10	134
Depreciación contable	-	0,75	1,49	2,99	3,73	3,73	3,73	50
Depreciación fiscal	10	10	10	10	10	0	0	50
Ganancia contable	-	1,25	2,51	5,01	6,27	6,27	6,27	84
Ganancia imponible	-10	-8	-6	-2	0	10	10	84
Tasa del impuesto sobre la renta de sociedades	25%	25%	25%	25%	25%	25%	25%	
Impuesto sobre la renta de sociedades pagado	0	0	0	0	0	2,5	2,5	27,5
Contabilidad de impuestos diferidos	-	0,31	0,63	1,25	1,57	(0,93)	(0,93)	-6,5
ERT mínima	12,5%	12,5%	12,5%	12,5%	12,5%	12,5%	12,5%	
No se resuelven las diferencias de tiempo derivadas del Pilar Dos								
ERT de GloBE	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	39,9%	39,9%	32,7%
Impuesto complementario adeudado	No	0,16	0,31	0,63	0,78	No	No	1,88
Reglas fiscales locales								
ERT de GloBE	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	25,0%	25,0%	32,7%
Impuesto complementario adeudado	No	No	No	No	No	No	No	

Los beneficios de utilizar las reglas fiscales locales para resolver las diferencias de tiempo incluyen:

- En comparación con la primera propuesta, el uso de las normas fiscales locales puede ser menos oneroso desde una perspectiva de cumplimiento y administración que tener que supervisar una proliferación de créditos fiscales de IIR para compensar a las empresas por el exceso de impuestos pagados a causa de la reversión de las diferencias de tiempo.
- Generalmente se considera que el uso de las normas fiscales locales es menos vulnerable a la manipulación que la contabilidad de impuestos diferidos. Las reglas fiscales locales son transparentes y fácilmente verificables; se trata simplemente de aplicar la ley.



Los riesgos o limitaciones de usar las reglas fiscales locales para resolver las diferencias de tiempo incluyen:

- El uso de las normas fiscales locales añade complejidad al cálculo de la base impositiva de GloBE. Sería necesario identificar los gastos de capital específicos a los que se deben aplicar las normas tributarias locales para efectos del cálculo de la ERT. También requeriría la verificación de las normas fiscales locales para garantizar que los países cumplan con el Pilar Dos. Sin una supervisión adecuada, existe el riesgo de que los gobiernos utilicen esta excepción para buscar la competencia fiscal al hacer que las normas fiscales locales aplicables sean lo más favorables posible para las empresas, yendo en contra del objetivo de GloBE.
- También representa una desviación del enfoque propuesto de determinar la base imponible GloBE (ganancias contables) utilizando cuentas financieras. Esto significaría usar una combinación de cuentas financieras y cuentas tributarias para determinar el denominador, aumentando así la carga de cumplimiento y administración.
- La aplicación precisa de las normas fiscales locales a la base contable aumentaría la carga de cumplimiento porque las empresas tendrían que mantener registros contables y fiscales paralelos para los activos fijos.

Para que este enfoque resuelva de manera integral las diferencias de tiempo, debería aplicarse al conjunto completo de gastos de capital, no solo a los activos fijos. Tendría que reflejar el dinero invertido en la perforación, la eliminación de la sobrecarga (el material de desecho que se encuentra sobre el depósito mineral), la construcción de la mina, los costos asociados con el desmantelamiento, y la rehabilitación.

En resumen, el uso de las reglas fiscales locales podría resolver las diferencias de tiempo en GloBE de una manera que implique menos juicio o estimación por parte de la industria que la contabilidad de impuestos diferidos, pero con más complejidad y una mayor carga de cumplimiento.



5. IMPACTO DE LAS DIFERENCIAS PERMANENTES

En el pasado, muchos países en desarrollo ricos en recursos naturales han ofrecido diversas formas de incentivos fiscales que pueden dar lugar a diferencias permanentes en virtud de las reglas globales anti-erosión de la base imponible (GloBE). Las moratorias fiscales son el ejemplo más claro y precisamente el tipo de incentivo al que se busca dirigir el Pilar Dos. Sin embargo, los países en desarrollo tardarán mucho tiempo en cumplir el propósito de GloBE, adaptar su marco legal y posiblemente revisar los acuerdos de inversión para eliminar las moratorias fiscales y otros incentivos que den lugar a diferencias permanentes. A menos que se dé tiempo a los países en desarrollo para hacer la transición, éstos se verán afectados dos veces: primero, al privarse de los impuestos del incentivo, y segundo, al perder el impuesto a los países desarrollados en virtud de la IRR, lo que socavará sus propuestas de inversión. Este es un tema crítico para todos los países en desarrollo que dependen de la inversión extranjera directa.

Para la mayoría de los otros sectores, los incentivos a la inversión están contenidos en las leyes fiscales y de inversión y los gobiernos pueden deshacerlos unilateralmente. Sin embargo, en el sector minero, muchos países tienen contratos válidos con inversionistas mineros que contienen onerosas cláusulas de estabilización fiscal que les impiden cambiar los términos fiscales aplicables a la inversión. Algunos de estos contratos tienen décadas de antigüedad y contienen incentivos fiscales demasiado generosos. En muchos casos, ya han perdido grandes ingresos fiscales como resultado de ello, lo que en parte ha llevado a la percepción cada vez mayor de que la minería no ha logrado resultados para los países receptores desde la perspectiva de los ingresos. Si bien las empresas bajo dichos regímenes no pagan impuestos en el estado anfitrión o solo lo hacen de forma limitada, GloBE puede exigir que estas empresas paguen impuestos en otro país. Este resultado no parecería sensato.

Una opción sería otorgar a los países una excepción del Pilar Dos en los casos en que estén obligados contractualmente o de otro modo a mantener ciertos incentivos fiscales con respecto a ciertos inversionistas. Esto crearía una excepción para los países que están sujetos a disposiciones de estabilización de contratos de recursos naturales muy estrictas, pero retrasaría el impacto de GloBE y podría abrir una laguna para evitar su implementación en contratos de recursos naturales futuros.



Una mejor opción tanto para los países ricos en recursos naturales como para lograr plenamente los objetivos de GloBE podría ser permitir excepcionalmente que los países modifiquen sus contratos de recursos naturales para ajustarse al impacto de GloBE, independientemente de las disposiciones de estabilización fiscal, de tal manera que no tengan ingresos mineros no previstos con impuestos insuficientes. Esta posición sería una extensión natural de los principios rectores de la OCDE para contratos extractivos duraderos. El Principio VIII especifica que:

La adopción de medidas de buena fe contra la evasión, o la interpretación de las leyes existentes por parte de los gobiernos anfitriones para proteger la base de ingresos contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (por ejemplo, sobre las limitaciones de deducción de intereses y precios de transferencia) y en consonancia con las prácticas tributarias reconocidas internacionalmente, no se considerará un cambio en la ley limitado por cláusulas de estabilización.⁷

Una vez aprobado el GloBE, será una práctica tributaria reconocida internacionalmente para proteger la base de ingresos contra BEPS. Sin embargo, los países en desarrollo pueden ser reacios, y, en algunos casos, legalmente incapaces, de modificar los contratos de recursos naturales que contienen incentivos fiscales que crean diferencias permanentes. Por lo tanto, el Marco Inclusivo sobre BEPS debería hacer explícita esta prestación, de tal manera que los países puedan modificar razonablemente los términos fiscales de los contratos de recursos naturales existentes para cumplir con las nuevas reglas GloBE. Los problemas con las diferencias permanentes y las opciones para resolverlas, se desarrollarán plenamente en una nota informativa que tratará específicamente el tema.

⁷ OCDE. (2021). Principios rectores de los contratos extractivos duraderos. https://www.oecd-ilibrary.org/development/guiding-principles-for-durable-extractive-contracts_55c19888-en



6. CONCLUSIÓN

La propuesta actual de reformas fiscales internacionales contra la erosión de la base imponible (GloBE) tiene el potencial de apoyar una tributación minera más eficaz en los países en desarrollo ricos en recursos naturales. Fundamentalmente, es probable que desincentive la competencia fiscal perjudicial y los incentivos fiscales costosos, tales como las moratorias fiscales. Sin embargo, no resuelve adecuadamente las diferencias de tiempo en el cálculo de la Tasa Efectiva de Tributación (ERT) y puede conducir a la pérdida de inversiones e ingresos del sector minero en países ricos en recursos, especialmente en el mundo en desarrollo. Es vital que el Marco Inclusivo sobre BEPS responda a este problema antes de finalizar y adoptar el Pilar Dos de las reformas fiscales digitales mundiales.



IGF

INTERGOVERNMENTAL FORUM
on Mining, Minerals, Metals and
Sustainable Development



AFRICAN TAX
ADMINISTRATION FORUM
FORUM SUR
L'ADMINISTRATION
FISCALE AFRICAINE