MONOGRAFIA

FISCALIDAD INTERNACIONAL

Amelia Maroto Sáez

FORO DE FISCALIDAD INTERNACIONAL

Edición actualizada a 1 de diciembre de 2022
y revisada en febrero de 2024

DISTRIBUYE:
FUNDACIÓN PARA LA PROMOCIÓN DE LOS ESTUDIOS FINANCIEROS

FOTOGRAFÍA DE PORTADA:

EL CHÂTEAU DE LA MUETTE, SEDE DE LA OCDE EN PARÍS

Autor de la imagen: MySociety (2019)

Licencia: Creative Commons Attribution 2.0 Generic

Este documento aglutina los textos elaborados por Dª Amelia Maroto Sáez referentes a los "**Desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía**". Recoge los contenidos del Foro de Fiscalidad Internacional promovido por la Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros, celebrado en dos sesiones los días 18 de mayo de 2022 (PILAR 2) y 18 de octubre de 2022 (PILAR 1).

SUMARIO

- Introducción / Presentación documento dinámico 2

- **«Tributación de Negocios y Rentas Digitales».**
  PILAR 1...... 3
  FORO DE FISCALIDAD INTERNACIONAL. Celebrado el 18 de octubre de 2022.

- **«Grupos Multinacionales. Propuesta de Tributación Mínima Global».**
  PILAR 2..... 47
  FORO DE FISCALIDAD INTERNACIONAL. Celebrado el 18 de mayo de 2022.

- ACTUALIZACIONES..... 74
  - Actualización diciembre 2022..... 75

INTRODUCCION / PRESENTACION DOCUMENTO DINAMICO.

Con la publicación en la web de la Fundación del documento **"Tributación de Negocios y Rentas Digitales. Pilar 1",** que viene a reproducir lo acontecido en el Foro de Fiscalidad Internacional desarrollado el 18 de octubre de 2022, con algún añadido que viene al caso, la Fundación continua el camino iniciado con la celebración del Foro de Fiscalidad Internacional, de 18 de mayo de 2022, que no es otro, que acercar a amigos y simpatizantes de FUNDEF el estudio de los principios generales clave que van a armar las nuevas fórmulas de tributación directa, cuyo origen reside en el documento OCDE, de 8 de octubre de 2021, *"Statement on a Two Pillar Solution to address theTax challenges arising from the digitalisation of the economy",* "Declaración sobre la solución en dos Pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía".

Dado que a las dos soluciones planteadas aún les queda senda por recorrer, mayor en lo que respecta al Modelo Pilar 1 (los Estados han de consensuar determinadas cuestiones de arquitectura y gestión del Modelo) que al Modelo Pilar 2, hasta su aplicación práctica por los Estados, la Fundación proyecta, en la medida de sus posibilidades, dinamizar estos documentos, incorporando a los mismos los avances y progresos de ambos Modelos a medida que éstos se vayan produciendo y así, de esta manera, se ofrecerá a quienes accedan a la web de la Fundación la información más actualizada posible acerca de ambas soluciones.

FUNDACIÓN PARA LA PROMOCIÓN

DE LOS ESTUDIOS DE DERECHO FINANCIEROS.

FORO DE FISCALIDAD INTERNACIONAL. 18 de octubre de 2022.

Tributación de Negocios y Rentas Digitales. Pilar I.

INDICE

PRIMERA PARTE

INTRODUCCIÓN

APARTADO PRIMERO. OCDE. MODELO PILAR 1.

I. Antecedentes.

II. Documentos Base del Estudio.

III. Modelo Pilar 1.

III.1. Primer Elemento. Cantidad A.

a) Ámbito de Aplicación.
b) Grupos Excluidos.
c) Segmentación.
d) Nexus.
e) Cantidad A / Base de Asignación.
f) Determinación del Beneficio Consolidado Residual Ajustado.
g) Reglas de Fuente de los Ingresos.
h) Identificación de las *Paying Entities*. Eliminación de la doble Imposición.
i) Implementación de las Normas Pilar 1. Importe A.
j) Supresión de Medidas Unilaterales.

III.2. Segundo Elemento. Cantidad B.

a) Ámbito de Aplicación
b) Retribución.
c) Puerto Seguro.

III.3. Tercer Elemento. Resolución de Controversias.

IV. Fecha previsible de entrada en vigor del Modelo Pilar 1.

V. Fuerza Vinculante.

VI. Administración del Modelo Pilar 1.

APARTADO SEGUNDO. UNIÓN EUROPEA.

I. Antecedentes.

II. Propuestas de Directivas.

II.1. Medida Temporal. Propuesta de Directiva del Consejo relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que gravan los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales. COM /2018/0148, publicada el 21 de marzo de 2018.

a) Ámbito Objetivo.
b) Ámbito Subjetivo.

II.2. Medida Definitiva. Propuesta de Directiva del Consejo, por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa. COM/2018/0147, publicada el 21 de marzo de 2018.

a) Ámbito Objetivo.
b) Ámbito Subjetivo.

II.3. Recomendación de la Comisión 1650 de 21 de marzo de 2018, relativa a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa.

II.4. Estado Actual de las Propuestas.

III. Estudios en Curso.

APARTADO TERCERO. ACUERDO ESTADOS UNIDOS/VARIOS ESTADOS EUROPEOS.

SEGUNDA PARTE.

Turno de Intervenciones.

REFLEXIONES FINALES.

RESUMEN. *ABSTRACT.*

Este documento se refiere al Modelo Pilar 1 (OCDE) analizado en el Foro de Fiscalidad Internacional celebrado el día 18 de octubre de 2022. En él se debatió sobre el reto

fiscal que viene planteando a los Estados la "digitalización de la economía", materia en la que los éstos alcanzaron Acuerdo unánime, reflejado en el documento *"Statement on a Two Pillar Solution to address theTax challenges arising from the digitalisation of the economy",* publicado el 8 de octubre de 2021, a partir del mismo se continuó trabajando en el desarrollo de los puntos reflejados en éste. Siguiendo el hilo conductor del debate, este trabajo se centra en el estudio de los documentos OCDE publicados hasta el momento, sobre el Modelo Pilar 1, que si bien, al ser documentos de consulta pública, aún no han alcanzado aprobación por los Estados, sin embargo ofrecen una perspectiva bastante madura, aunque no definitiva, de la ruta a seguir para gravar los ingresos de fuente digital de manera coordinada por los Estados. La implementación de las normas del Modelo, conformado por tres elementos: "Cantidad A", "Cantidad B" y "Resolución de Controversias", conlleva cambios relevantes tanto en el Derecho Tributario sustancial, como en el Derecho Tributario formal de las jurisdicciones, además también puede provocar cierta pérdida de soberanía fiscal para las jurisdicciones que no estén dotadas de infraestructuras potentes, pérdida de soberanía que no siempre será bien aceptada por estas jurisdicciones. A destacar, en términos muy positivos, el tercer elemento del Modelo "Resolución de Controversias", cuyo objetivo no es otro que dar certeza fiscal a los contribuyentes en la aplicación del mismo, garantizando la prevención y la solución de cualquier controversia que pueda plantearse y la eliminación de la doble imposición, eje fundamental en el que se apoya el Modelo y de cuya buena administración depende, sin duda alguna, el éxito del mismo. Para dar esa certeza fiscal se apuntan una serie de mecanismos y herramientas efectivos de resolución de conflictos, entre los que despuntan los Procedimientos Amistosos, llamados a tener un papel principal en este ámbito, y cuyo escenario habitual de bilateralidad será, con toda probabilidad, superado, habida cuenta que las controversias que planteará el Pilar 1 requerirán de una solución o enfoque multilateral.

Dado que se ha trabajado con documentos preparatorios, es muy posible que el Modelo Pilar 1, que finalmente se apruebe por los Estados, no regule las cuestiones desarrolladas en este artículo en los términos reflejados en el mismo.

PRIMERA PARTE.

INTRODUCCIÓN.

Una vez publicadas las Acciones del Plan BEPS en el año 2015, con excepción, como se recordará de la Acción 1, se abre en el ámbito de la OCDE la era Post BEPS.

En relación con la Acción 1 "Economía Digital", se señala que, pese a los trabajos desarrollados sobre la misma, no terminaban de cristalizar los criterios necesarios para abordar satisfactoriamente la arquitectura de la tributación de los nuevos modelos de negocio, sin presencia física en los Estados, en los que las nuevas tecnologías de la información y la comunicación tienen el rol principal.

En esta etapa Post BEPS, los esfuerzos de la OCDE se han concentrado en diseñar esta estructura fiscal que permita a los Estados exigir impuestos a aquellas empresas que sin presencia física en sus jurisdicciones generan valor en ellas. Fruto de los primeros estudios de esta nueva etapa es el informe provisional de la OCDE publicado el 16 de marzo de 2018, bajo el título de "Desafíos fiscales derivados de la digitalización"; a partir de esta fecha continúan los estudios en esta área y es con el documento "Programa de trabajo para el desarrollo de una solución consensuada ante los retos fiscales derivados de la digitalización de la economía", publicado el 31 de mayo de 2019, cuando se presenta la solución a estos desafíos a través de un Modelo en dos Pilares:

Pilar 1.- Su objetivo es elaborar normas para que las jurisdicciones de mercado puedan recaudar ingresos tributarios en base a los negocios digitales desarrollados en dichas jurisdicciones por empresas que carecen de presencia física en las mismas y para ello se centra en buscar nuevos criterios para definir el nexo (ausencia de presencia física) y para asignar beneficios (las reglas de precios de transferencia dirigidas a escenarios con presencia física no se acomodan a escenarios de jurisdicciones de mercado, donde no se realizan funciones, no se emplean activos y no se asumen riesgos).

Pilar 2.- Su objetivo es diseñar un sistema para que los beneficios de los grupos multinacionales de todos los sectores tributen a un tipo impositivo global mínimo. Dicho de otro modo, combatir la competencia a la baja entre los Estados a través del tipo de gravamen del Impuesto sobre Beneficios.

Mientras que **el Pilar 1 se centra en las actividades o negocios digitales, el Pilar 2 enfoca el nivel de tributación de las jurisdicciones**.

A partir de esta fecha se ha seguido profundizando en el estudio del Modelo con la publicación de sucesivos documentos que poco a poco van perfilando la estructura de los dos Pilares, hasta llegar al 8 de octubre de 2021, fecha en que la OCDE publicó el documento *"Statement on a Two Pillar Solution to address theTax challenges arising*

from the digitalisation of the economy", "Declaración sobre la solución en dos Pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía"[1], que refleja el Acuerdo Multilateral al que se adhirieron 137 jurisdicciones de las 141 que conforman el Marco Inclusivo OCDE/G20, lo que se interpreta como un gran éxito en la historia de la cooperación fiscal internacional, no en vano estas jurisdicciones representan el 90% del PIB mundial.

Dicha Declaración fue ratificada, primero por los Ministros de Finanzas de países del G20 y Gobernadores de Bancos Centrales en la cumbre celebrada el 13 de octubre de 2021 y en segundo término por los Jefes de Estado y de Gobierno de países del G20 en la cumbre de 30 y 31 de octubre de 2021.

Este Foro, completando el celebrado el 18 de mayo pasado debatirá sobre el Modelo Pilar 1. Bien que su horizonte, como ya se dijo en el anterior Foro se antoja más complicado que el del Modelo Pilar 2, sin embargo, no es menos cierto que su estudio se entiende necesario por cuanto el Pilar 1 constituye la otra gran Propuesta de la OCDE para "abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía", de ahí nuestro interés en traer hoy este Modelo a debate, con el objetivo de abordar los estudios realizados hasta este momento por la OCDE al respecto.

El análisis del Modelo Pilar 1 se realizará, en primer lugar, desde el lado de la OCDE, al ser esta Organización la que ha liderado las propuestas mencionadas y elaborado los documentos que nos permiten su análisis y en segundo término, se hará mención a los trabajos en paralelo de la Unión Europea (UE) al respecto.

APARTADO PRIMERO. OCDE. PILAR 1.

I. Antecedentes.- A diferencia de la Propuesta Pilar 2, cuyos antecedentes son relativamente recientes y cuyo diseño ha concitado en términos generales la aprobación de la mayoría de los países, cuestión muy diferente es su implementación en los mismos, los antecedentes de la Propuesta del Pilar 1 son muy anteriores en el tiempo, de hecho, éstos pueden situarse en los años 1997/2005, cuando arrancan las primeras operaciones realizadas bajo el paraguas del comercio electrónico y su génesis aunque solo sea por el factor tiempo ha sido más mucho más debatida.

[1] El Documento previo "Declaración política multilateral sobre una solución para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía" se publicó el 1 de julio de 2021.

A partir de estas fechas paulatinamente la digitalización se abre camino, se puede decir, que en todos los sectores de la economía, dando lugar a nuevos modelos de negocio carentes de presencia física, de ahí que el objetivo de la Acción 1 del Plan BEPS, denominada inicialmente "Economía Digital", quedó superado por la realidad, no cabía hablar de una "Economía Digital", sino de una "Digitalización de la Economía". Ante este panorama la Acción 1 del Plan BEPS, a diferencia de las demás Acciones, no pudo concluir con un documento que recogiese propuestas que facilitasen a los Estados la recaudación de los ingresos tributarios asociados a estos nuevos modelos de negocio, pues como ya es sabido, la figura tradicional de "Establecimiento Permanente" (EP), en sus dos acepciones: "Lugar fijo de negocios" y "Agente dependiente", cuyo valor para distribuir competencias tributarias entre los Estados, no se ha cuestionado durante los más de 100 años de aplicación en el contexto internacional[2], no podía utilizarse como cauce legal para gravar estas rentas en los Estados. Sencillamente faltaba el "nexo" que pudiera vincular a una entidad y a los beneficios logrados sin presencia física con el Estado en el que se originaban estos beneficios, lo que hacía inviable su tributación.

La fiscalidad internacional debía acompasarse a la evolución de la economía en todas sus dimensiones y es así como frente a las jurisdicciones tipo de "fuente" y "residencia" aparece una tercera clase de jurisdicción, la de "mercado", entendiendo por tal "aquella donde los grupos multinacionales venden sus productos o servicios o, en el caso de negocios digitalizados, prestan servicios a usuarios o solicitan o recogen datos o aportaciones de contenido de estos usuarios".

En este escenario, ante la falta de un Acuerdo consensuado global que diera solución al problema planteado, no es de extrañar que una buena parte de los Estados decidieran afrontar la situación de manera unilateral dando lugar a la proliferación de diversas medidas, con los inconvenientes que de ello derivan, entre otros: distorsiones de competencia comercial, doble imposición de las rentas que se supone ya habían tributado en el Estado de residencia, etc. A continuación se listan algunas de estas medidas:

- Retención sobre ingresos derivados de transacciones digitales.
- *Diverted Profit Tax* (Reino Unido).
- Medidas de corte arancelario (Estados Unidos).

[2] La primera vez que se vio una norma regulando la figura de EP en el ámbito internacional fue en 1899, fecha en que se suscribió el Convenio para evitar la Doble Imposición entre el Imperio Austrohúngaro y Prusia.

- Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales. Entre otros Estados que han implementado esta figura, se citan: Francia, Italia, Austria, Polonia, Portugal, Bélgica, Eslovaquia, España, República Checa, Canadá, India, Reino Unido, Hungría, Turquía, Brasil, Indonesia y Nigeria. Estados que han considerado la puesta en marcha del ISD: Kenia, Egipto y Chipre, entre otros.
- Presencia Económica Significativa o Establecimiento Permanente Virtual. Entre otros Estados que se decidieron por esta fórmula: Eslovaquia, Israel e India.
- Otras Opciones. Gravamen a través de un Impuesto sobre el Valor Añadido. México y Argentina, entre otros.

Sin embargo, la construcción y ensamblaje de estas figuras con los principios clásicos de la fiscalidad internacional no resultaba tarea fácil.

Así, el "Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales" (ISD), se ha configurado como un impuesto de naturaleza indirecta, totalmente al margen de los Convenios de Doble Imposición, que se considera incluido en el grupo de impuestos de compensación "*Equalization Levy"*[3]. El objetivo del impuesto es que su recaudación compense la pérdida de ingresos tributarios por el Impuesto sobre Beneficios debido a los nuevos modelos de negocio. Aunque el ISD provoca doble imposición, el Estado de residencia no puede aplicar las medidas típicas para evitar la doble imposición recogidas en el Impuesto sobre Beneficios, ni por supuesto las incorporadas en los Convenios de Doble Imposición; como solución se apunta, que dicho Estado establezca una norma que permita a la entidad que ha satisfecho el ISD, la deducción de éste como gasto en su Impuesto sobre Beneficios.

Lo anteriormente expuesto lleva a considerar que ISD solo debería aplicarse como figura impositiva de tránsito o coyuntural, hasta el momento en que pudiera entrar en vigor una medida definitiva más elaborada y perfeccionada.

Resumiendo, la proliferación de medidas unilaterales en un entorno globalizado no parece ser la mejor solución al desafío digital, pero sin duda constituye un elemento de presión para que los Estados perseveren en la labor de alcanzar un consenso global

[3] Con este carácter se ha configurado en la Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, aplicable en España, según se deduce del segundo párrafo de la Parte III del Preámbulo que dice: "*Al centrarse en los servicios prestados, sin tener en cuenta las características del prestador de los mismos, entre ellas su capacidad económica, el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales no es un impuesto sobre la renta o el patrimonio, y por tanto no queda comprendido en los convenios de doble imposición, según establece el reiterado Informe intermedio del G20/OCDE sobre los retos fiscales derivados de la digitalización. Se configura, por tanto, como un tributo de carácter indirecto, que es por lo demás compatible con el Impuesto sobre el Valor Añadido".*

para hacer tributar los ingresos derivados de la digitalización de la economía. No obstante lo anterior, se entiende necesario apuntar que una medida global puede no ser la panacea, pues, sin duda, también ésta puede presentar ciertas debilidades, como iremos viendo.

De otro lado, el escenario no mejoraba con la fórmula del "EP virtual", en primer lugar habría que definir el nexo, esto es qué parámetros eran determinantes para considerar que una entidad disponía de ese EP virtual en el Estado de mercado y una vez superado este primer desafío, el siguiente era atribuir beneficios al EP virtual, para lo cual la fórmula tradicional basada en el Análisis Funcional de "Funciones, Activos y Riesgos" no era adecuada, había que pensar en realizar esta tarea con otros mimbres.

II. Documentos Base del Estudio.

1.- Documento "*Statement on a Two Pillar Solution to address the Tax challenges arising from the digitalisation of the economy*" (Declaración sobre la solución en dos Pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía), publicado el 8 de octubre de 2021. Su contenido desarrolla la "Declaración sobre el enfoque en dos Pilares", recoge el "Plan de Acción Detallado" de cada uno de los Pilares, describe los pasos a seguir para su implementación efectiva y el calendario de implementación con los diferentes hitos.

2.- Documento "*Progress Report on Amount A of Pillar 1*" (Informe de Progreso de la Cantidad A del Pilar 1), de julio de 2022[4]. El Informe desarrolla una primera versión del Modelo de normas técnicas para aprobar la Cantidad A, sin embargo no se refiere a la totalidad de los elementos que la conforman. Está integrado por 7 Títulos, 11 artículos y 10 Anexos.

Sobre estos dos Documentos van a versar los comentarios del Foro. No obstante, se señala que en octubre de 2022, la OCDE ha publicado el Documento, también para consulta pública, "*Progress Report on the Administration and Tax Certainty Aspects of Amount A of Pillar One*" (Informe de Progreso sobre los Aspectos de Certeza Fiscal y Administración de la Cantidad A del Pilar 1), al que se hará una mínima referencia. Este último Documento consta de 3 partes: 1ª) "Administración de la Cantidad A", 2ª) "Marco de Certeza fiscal de la Cantidad A" y 3º) "Certeza fiscal de las cuestiones relacionadas con la Cantidad A"[5].

4 Este Documento se elaboró para consulta pública, con plazo para comentarios desde 11 de julio hasta 19 de agosto de 2022.

[5] El plazo para comentarios se inició el 6 de octubre y finalizará el 11 de noviembre de 2022.

III. Modelo Pilar 1.

Objetivo.- El objetivo del Pilar 1 es elaborar las normas Modelo que permitan articular la fiscalidad de las actividades y negocios digitales, para asignar desde una perspectiva global ingresos tributarios a las jurisdicciones de mercado, en base a las operaciones realizadas por entidades con escasa o nula presencia física en las mismas con sus residentes. Las normas alcanzarán a los negocios orientados al consumidor final que empleen un cauce digital para vender sus productos o prestar sus servicios.

El Modelo pivota alrededor de tres elementos, "Cantidad A", "Cantidad B" y "Resolución de Controversias", cuyas principales características se desgranan a continuación, entrando en más detalle en la "Cantidad A", por ser el elemento del Modelo que presenta un mayor grado de progreso.

III.1. Primer Elemento. Cantidad A

La Cantidad A es lo que se conoce como el "nuevo derecho de imposición", a asignar a las jurisdicciones de mercado.

a) Ámbito de Aplicación.- Abarca a Grupos multinacionales en los que se den las dos circunstancias siguientes:

- Volumen de negocio consolidado > a 20.000 millones de €, Test de Ingresos (se ha tomado este parámetro al considerar que no es susceptible de manipular) y

- Rentabilidad (determinada por el cociente Beneficio Consolidado antes de Impuesto/Volumen de Negocio Consolidado) > al 10% de dicho Volumen de Negocio Consolidado, Test de Rentabilidad. Este 10% del Volumen de Negocio Consolidado es lo que se entiende como "Remuneración rutinaria estimada".

Ambas cifras se calculan en términos de promedios aun no concretados.

En función de la viabilidad del Modelo y en la medida en que su aplicación sea exitosa, incluyendo la aplicación de mecanismos para ventilar las controversias, está prevista la posibilidad de ampliar el ámbito de aplicación de la Cantidad A, dando entrada a los grupos multinacionales cuyo volumen de negocio exceda de 10.000 millones de €. Esta revisión se llevaría a cabo a partir de 7 años desde la aplicación del Modelo y se realizaría en el plazo de un año (horizonte lejano, pues de cumplirse los plazos para la implementación, cosa muy poco probable, hablaríamos del año 2031).

b) Grupos Excluidos. El Modelo excluye de su ámbito de aplicación a las entidades de sectores extractivos, minería, petróleo y gas (se pretende preservar los derechos de imposición de los Estados de la fuente, de manera que detenten un derecho exclusivo a gravar las rentas derivadas de estas industrias) y a las de servicios financieros regulados, principalmente a las entidades sometidas a requerimientos de capital regulatorio, servicios bancarios y de seguros (al entender que las normas de carácter regulatorio conducen al alineamiento entre la localización de los beneficios gravables y el mercado).

Sin embargo, esta exclusión solo aplica respecto de ingresos extractivos y de servicios financieros regulados. Por lo que se refiere a ingresos obtenidos al margen de estas concretas actividades, se aplicarían reglas de segmentación, en los términos que se exponen a continuación.

c) Segmentación. En el Informe de Progreso de la Cantidad A del Pilar 1 (artículo 1) se han articulado normas que dirimen si un grupo multinacional que cumple el test de ingresos, pero no el de rentabilidad, se considera o no incluido en el ámbito de aplicación de la Cantidad A. En estos casos habrán de realizarse de operaciones de segmentación de las diferentes líneas de negocio que conforman el Beneficio Global de un grupo, a partir de la contabilidad financiera, de forma que si se verifica que un segmento de actividad del grupo aisladamente cumple el test de actividad (ingresos superiores a 20.000 millones de €) y el test de rentabilidad (Beneficio antes de Impuesto superior al 10% de los ingresos del segmento), el grupo quedaria incluido en el perímetro de aplicación de la Cantidad A, respecto del segmento o segmentos que alcancen los umbrales requeridos. Tanto la "Declaración sobre la solución en dos Pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía", como el "Informe de Progreso de la Cantidad A del Pilar 1" consideran la práctica de la segmentación con carácter excepcional, esto es, cuando de la contabilidad pueda derivarse que un determinado segmento de actividad pueda quedar incluido en el contorno de aplicación de la Cantidad A, sin embargo dada la variedad de actividades y negocios, a menudo bastante dispares, que realizan los grupos multinacionales, será finalmente la aplicación práctica del Modelo la que confirme o no esta previsión.

La segmentación no resulta una tarea sencilla, por el contrario entraña cierta complejidad, sobre todo a la hora de asignar gastos centralizados a las diferentes líneas

de negocio, a tales efectos se demandan reglas sencillas y claras que faciliten la realización de ésta y contribuyan a minimizar litigios.

d) *Nexus*. En cuanto al *nexus* que vendría definido por esa "no presencia" que generaría un derecho a percibir impuestos por parte de la jurisdicción de mercado, se barajaron diferentes ideas en las sucesivas fases de estudio; inicialmente el Enfoque Unificado (9 de diciembre de 2019) destacó los elementos siguientes para su configuración: i) Participación de los usuarios, ii) Intangibles de marketing y iii) Presencia económica significativa.

Finalmente se acordó definir en primer lugar el ámbito subjetivo de aplicación de la Cantidad A, al que nos referimos anteriormente, de manera que una vez verificado que el grupo multinacional satisfacía los umbrales de volumen de negocio y rentabilidad referenciados para quedar incluido en dicho ámbito, el *nexus* o criterio de conexión con la jurisdicción de mercado vendría dado por un volumen mínimo de ingresos obtenidos por el grupo multinacional en dicha jurisdicción, que se ha situado en, al menos, 1.000.000 €. Esta cifra se reduce para pequeñas jurisdicciones, aquellas en que el Producto Interior Bruto sea inferior a 40.000 millones €, para las cuales el umbral de ingresos del grupo exigido en dicha jurisdicción se sitúa en 250.000 €. En fin, se pretende que estas cifras sean representativas de una interacción sostenida y continuada de la actividad con la jurisdicción de mercado.

Esta regla de *nexus* se utiliza exclusivamente para determinar si la jurisdicción tiene derecho a que se le asigne la Cantidad A, componente al que nos referiremos más adelante.

Se ha pretendido que la cifra del *nexus* limitase el número de entidades a las que afectaría el Modelo Pilar 1, ya que si éste fuese muy numeroso los costes de cumplimiento y gestión serían importantes para las entidades y también para las Administraciones que han de verificar la aplicación de éste.

A nadie se le escapa que la cifra de partida de 20.000 millones de € de volumen de negocio consolidado puede dejar al margen del Pilar 1 y de la cantidad A a jurisdicciones cuyos residentes hayan generado un importante nivel de ingresos digitales (más de 1.000.000 de €) a favor de grupos multinacionales cuyo volumen de negocio consolidado sea inferior a 20.000 millones de €.

e) Cantidad A/ Base de Asignación.- La Base de Asignación que, de acuerdo con el Modelo, se asocia a la Cantidad A se ha estimado en el **25% del Beneficio Consolidado Residual** del Grupo, practicados los ajustes pertinentes.

Esta porción del Beneficio Consolidado Residual Ajustado se asignaría a las jurisdicciones de mercado con *nexus* (más de 1.000.000 de € de ingresos), utilizando un factor que tenga en cuenta el volumen de ingresos de fuente de la jurisdicción de mercado generado por el conjunto de entidades que integren el mismo grupo multinacional.

Base Jurisdicción Mercado = 25% Beneficio Consolidado Residual Ajustado (Volumen ingresos grupo de fuente de jurisdicción de mercado / Volumen ingresos grupo de fuente de todas las jurisdicciones de mercado)

Beneficio Consolidado Residual Ajustado. Es la parte del "Beneficio Consolidado antes de Impuesto Ajustado" que excede del 10% del "Volumen de Negocio Consolidado".

A su vez, el Beneficio Consolidado Residual Ajustado se divide en dos porciones:

- 25% a asignar a las jurisdicciones de mercado.

- 75% destinada a la retribución de los intangibles mercantiles, del riesgo, etc.

f) Determinación del Beneficio Consolidado Residual Ajustado.- Para calcular el Beneficio Consolidado Residual Ajustado se parte del Beneficio Consolidado del Grupo antes de Impuesto, determinado según estándares contables generalmente aceptados a nivel internacional, normas IFRS «*International Financial Reporting Standards*» o normas GAAP, a partir de los datos financieros que se preparan para confeccionar el Balance y la Cuenta de Pérdidas y Ganancias consolidados del grupo. Obtenida la cuantía del Beneficio Consolidado del Grupo, se practicarán sobre el mismo los diferentes ajustes previstos en el Modelo[6], tales como, gastos no deducibles, impuesto sobre beneficios, dividendos etc.

g) Reglas de Fuente de los Ingresos *(Revenue Sourcing Rules).* El Modelo ha determinado que los ingresos obtenidos por las multinacionales han de asignarse a las

[6] También en el Modelo Pilar 2 se preveía la práctica de diversos ajustes para llegar a la Renta GloBE.

jurisdicciones de mercado en las que se dé *nexus,* siguiendo el contenido de las reglas denominadas de "origen o fuente de los ingresos", de manera que la renta gravada en la jurisdicción de mercado es la originada en éstas considerando el *nexus* y la fuente de ingresos.

El Título 3, artículos 3 y 4 del "Informe de Progreso de la Cantidad A del Pilar 1" y el Anexo E desarrollan esta cuestión, aludida en términos muy generales en la "Declaración sobre la solución en dos Pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía", que anticipaba que las entidades multinacionales para aplicar las reglas de origen deberán utilizar un método fiable basado en los hechos y circunstancias propios.

A través de estos se recoge un listado pormenorizado, en el que se da cuenta de las distintas operaciones de bienes y servicios afectadas por el Pilar 1, así como de las jurisdicciones a las que han de asignarse los ingresos. A título de ejemplo, se señalan algunas de ellas:

- Ingresos derivados de la venta de bienes a consumidores finales. La fuente de los ingresos se entiende que es la jurisdicción donde tenga lugar la entrega.
- Ingresos derivados de la venta de componentes. La fuente de los ingresos se entiende que es la jurisdicción donde tengae lugar la entrega, siempre y cuando en ésta se incorporen los componentes al proceso correspondiente.
- Ingresos derivados de servicios de publicidad *on line*. La fuente de los ingresos se entiende que es la jurisdicción donde esté ubicado el espectador. Para el resto de servicios de publicidad, la fuente es la jurisdicción en la que se exhiba el anuncio.
- Ingresos derivados de servicios de intermediación *on line* que faciliten la venta o compra de bienes tangibles, contenidos digitales o servicios que no sean de localización específica. La fuente de los ingresos se computa de la forma siguiente: i) la fuente del 50% de los ingresos se considera que corresponde a la jurisdicción donde resida el comprador y ii) la fuente del otro 50% de los ingresos a la jurisdicción donde resida el vendedor.

El catálogo que muestra el artículo 4 no se agota con los casos señalados, se extiende además a operaciones relativas a servicios de transporte, programas de fidelización a clientes, propiedad intangible (licencia y cualquier fórmula de enajenación), uso de

datos, operaciones relativas a venta de inmuebles, concesiones gubernamentales, etc. Para todos ellos, se da una regla específica de fuente de ingresos.

No es posible aventurar con la información disponible si la aplicación de estas reglas será o no tarea sencilla para los contribuyentes, como tampoco prever el montante de costes anudado a esta función o si la aplicación de estas normas generará o no controversias.

Con esta fórmula se entiende superada la inicialmente prevista en el Documento "*Blueprint Pillar 1"* (octubre 2020), que limitaba el alcance del Pilar 1 a grupos multinacionales que realizaran actividades cualificadas, tales como:

i) Servicios Digitales Automatizados, *Automated Digital Services (ADS).*
ii) Negocios o actividades empresariales minoristas dirigidos a consumidores finales, *Consumer Facing Business (CFB).*

Asimismo, con el nuevo enfoque se pretende limitar el número de grupos multinacionales afectados por el Modelo Pilar 1, facilitando su puesta en práctica.

h) Identificación de las *Paying entities*. Eliminación de la Doble Imposición.- En principio, la identificación de las entidades que asumirán la responsabilidad fiscal "*Paying entities"* se determinará entre aquellas que hayan obtenido Beneficios Residuales, aunque el enfoque para identificar a estas entidades no se ha decidido todavía, los dos Informes de Progreso van anticipando ideas y conceptos referidos a las mismas.

- "Informe de Progreso de la Cantidad A del Pilar 1". En el Título 5, así como en los Anexos I y J, se indica que las jurisdicciones que han de eliminar la doble imposición se identificaran conforme a un doble criterio cuantitativo y jurisdiccional, en cuanto a las jurisdicciones de mercado aparecen clasificadas en cuatro categorías en función de la rentabilidad del grupo en sus respectivos territorios (medida según el retorno sobre depreciación y nóminas del grupo en la jurisdicción de mercado respecto del retorno sobre depreciación y nóminas del grupo en todas las jurisdicciones de mercado). Se encuentra pendiente de precisar cómo se va a proceder para determinar qué entidades tienen derecho a la compensación y cómo ésta se va a materializar.

- "Informe de Progreso sobre las Aspectos de Certeza Fiscal y Administración de la Cantidad A". En el apartado 2.7.1 (Parte Primera) se indica que deben aplicarse criterios

severos para identificar al "contribuyente de la jurisdicción de mercado", debe estar perfectamente claro para las Administraciones y para los grupos cubiertos, qué entidad del grupo o qué entidades del grupo son responsables del impuesto, además la entidad identificada como responsable debe tener fondos suficientes, o bien poder acceder a los mismos, para pagar el impuesto y por último si la entidad del grupo o entidades del grupo que deben pagar el impuesto no pueden eliminar la doble imposición correlativa al impuesto (enfoque de contribuyente único, *single taxpayer*), se precisa de un mecanismo para asignar la eliminación de la doble imposición a otra o a otras entidades del grupo.

Se han propuesto dos enfoques de "**contribuyente**" para coordinar la Cantidad A y el sistema basado en entidades:

i) Enfoque de "contribuyente único". De acuerdo con él, una única entidad del grupo en cada grupo cubierto es responsable del impuesto asociado a la Cantidad A en todas las jurisdicciones de mercado y esta entidad podría ser distinta de la entidad o entidades del grupo que tienen derecho a eliminar la doble imposición. La matriz última del grupo es la candidata idónea para este enfoque, habida cuenta que controla todos los activos del grupo.

ii) Enfoque de "contribuyente múltiple", *multiple taxpayer*. En este caso, la entidad o entidades que han de eliminar la doble imposición en cada jurisdicción son responsables del impuesto derivado de la Cantidad A. En este enfoque, se designa una única entidad del grupo (agente) que coordina los pagos y demás obligaciones que impone el Modelo[7].

Es fundamental desarrollar esta materia del Modelo de la forma más ordenada y consistente posible, pues resulta obligado, por un lado, concretar quien es el sujeto responsable del pago y por otro, eliminar la doble imposición de las rentas, ya que precisamente, uno de los principios fundamentales para que el Modelo funcione correctamente es que las rentas no computen por partida doble.

i)Implementación de las Normas del Modelo Pilar I. Cantidad A.

La implementación de las normas del Pilar 1, Cantidad A demanda modificaciones

[7] Algunos miembros del Marco Inclusivo han propuesto otras alternativas a los enfoques indicados, todas consistentes con éstos, por ejemplo: Hacer responsable del pago a la entidad del grupo que resida en la jurisdicción de mercado, si se diera este caso.

tanto en la normativa interna, como en la convenida. A tales efectos, el Modelo establecerá el marco normativo que facilite a los Estados la incorporación de las mismas en los dos niveles.

Normas internas.- En principio, tomando España como referencia, son dos las leyes afectadas por la fórmula de tributación de las rentas digitales: 1) La Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, para incorporar las normas del nexo respecto de las rentas digitales con origen en España, con el objetivo de gravar estas rentas y 2) La Ley del Impuesto sobre Sociedades, para incluir medidas unilaterales para evitar la doble imposición que se aplicarán a las entidades residentes, que según las reglas del Modelo hayan de eliminar la doble imposición. Se prevé que el Grupo de Trabajo sobre la Economía Digital (GTDE) sea el que elabore el conjunto de normas marco para incorporar a las legislaciones nacionales, las cuales irán acompañadas de comentarios explicativos que, sin duda, facilitarán los trabajos de implementación de la Cantidad A del Pilar 1 a los Estados.

Normas Convenidas.- También en los Convenios de doble Imposición han de incorporarse normas que distribuyan la potestad tributaria para gravar estas rentas entre los Estados de residencia y mercado, introduciendo un artículo al respecto, podría materializarse a través de un artículo 7 B (se trata de beneficios empresariales), pero bien podría ser otro artículo al margen del 7, y asimismo normas para eliminar la doble imposición, esto es incluir sendos apartados en el artículo 23 A "Método de exención" y en el 23 B "Método de Imputación" que recojan este escenario, hasta ahora no contemplado. En este caso, el texto de las normas quedará recogido en el Convenio Multilateral (CM) que se preparará al efecto y al que nos referimos a continuación.

Convenio Multilateral.- El GTDE también tiene el encargo de trabajar sobre el CM, por el que se apruebe un marco multilateral para todas las jurisdicciones que se adhieran, con independencia de que entre ellas hayan suscrito o no un Convenio Bilateral.

El CM establecerá las obligaciones legales de las partes para garantizar la implementación de la Cantidad A de manera coordinada y consistente, a tales efectos incluirá normas vinculantes respecto de:

- Asignación de la Cantidad A a las jurisdicciones de mercado.

- Establecimiento de Puerto Seguro para las actividades de Distribución y Marketing, régimen de protección.

- Eliminación de la doble imposición.

- Procedimientos de administración simplificados.

- Procedimientos de Intercambio de Información.

- Procesos de certeza fiscal. Prevención y resolución de controversias entre los Estados respecto de todas las materias derivadas de la asignación de la Cantidad A.

- Eliminación de las medidas unilaterales en vigor, que pudieran entrar en colisión con el nuevo derecho de tributación. Asimismo se incluirán normas para conminar a los Estados a no establecer medidas similares en el futuro.

El CM también se refiere a los Convenios de doble Imposición en vigor entre los Estados, para dejar claro que todos ellos seguirán aplicándose a todas las operaciones y transacciones transfronterizas que no se relacionen con la Cantidad A. A su vez, se redactarán normas para dirimir todos los conflictos de ley que puedan surgir en relación con la interacción de estos Convenios y la aplicación de la Cantidad A.

Todas estas normas llevaran anudada una declaración explicativa de las mismas que facilite su comprensión y aplicación práctica.

La herramienta del CM aun considerándose ciertamente bastante acertada, no deja de producir cierto vértigo, si se analiza la travesía que ha recorrido el Instrumento Multilateral (IM) de la Acción 15 de BEPS en las diferentes jurisdicciones[8].

j) Supresión de Medidas Unilaterales. El CM exigirá a todos los Estados la eliminación de todas las medidas unilaterales previamente implementadas, entre otras, Impuesto sobre Servicios Digitales y similares y asimismo el compromiso por parte de

[8] Nos remitimos al Foro de Fiscalidad Internacional celebrado el 18 de mayo de 2022, en el que esta cuestión se comentó con detalle, en el caso de España.
Otro ejemplo similar a citar es el de México, en el que la Comisión de Hacienda aprobó el Instrumento Multilateral, Acción 15 BEPS, para implementar las medidas BEPS en sus Convenios bilaterales, el 6 de octubre de 2022; después de este trámite corresponde al Senado su ratificación y posterior depósito de los instrumentos de ratificación en la OCDE. En cuanto a la entrada en vigor, será el primer día del mes siguiente a la conclusión del plazo de tres meses naturales, contado a partir de la fecha de depósito del IM, excepto para el caso de los impuestos retenidos en fuente, cuya fecha de entrada en vigor más temprana se prevé para el 1 de enero de 2024. Las modificaciones contenidas en el IM surtirían efectos en relación a los 55 Convenios suscritos por México cubiertos por el IM.

los Estados de no introducir medidas como éstas o análogas en el futuro. Este mandato no afecta a Impuestos sobre el Valor Añadido, Impuestos sobre Transacciones, Retenciones por aplicación de Convenios o normas dirigidas a combatir el abuso de estándares fiscales existentes.

Para facilitar a los Estados esta tarea, se definirán e identificarán los Impuestos sobre Servicios Digitales y figuras afines afectados por la medida de supresión. De otro lado, también se prevé que aquellas jurisdicciones que en el futuro implementen una figura idéntica o similar a las incluidas en el ámbito de las figuras a suprimir, no participaran de la solución adoptada para el gravamen de rentas digitales de acuerdo con la asignación de la Cantidad A.

Asimismo se ha pactado que no se aprobarán impuestos digitales o medidas equivalentes desde 8 de octubre de 2021[9] hasta la primera de las siguientes fechas: 31 de diciembre de 2023 o entrada en vigor del CM.

Señalar por último que respecto de la Cantidad A, aún se encuentran pendientes de clarificar cuestiones de gran calado, cuya concreción puede tomar más tiempo del que sería deseable.

III.2. Segundo Elemento. Cantidad B.- El Modelo ha designado como Cantidad B a la "remuneración fija o estandarizada" destinada a compensar las funciones rutinarias de comercialización y distribución que se ejecuten en las jurisdicciones de mercado a través de supuestos de presencia física (filiales y EP), en escenarios de vinculación.

a) Ámbito de aplicación. En principio aplicaría a distribuidores que compren a partes vinculadas y vendan a independientes. En esta fase de la cadena también juegan un papel importante los comisionistas, cuya retribución debería igualmente determinarse.

b) Retribución. La remuneración fija se regirá por el principio de libre competencia, aplicando metodología de Precios de Transferencia[10]. Se supone que el Modelo dará pautas siguiendo los criterios recogidos en las Directrices de Precios de Transferencia OCDE para:

[9] Fecha en que 137 países del Marco Inclusivo OCDE/G20 alcanzaron el acuerdo sobre un paquete de dos Pilares para la reforma del marco de la fiscalidad internacional.
[10] Estos trabajos se realizan por parte del Grupo de Trabajo 6 y el Foro MAP *(Mutual Agreement Procedure*) del Foro sobre Administración Tributaria.

1.- Determinar cuáles son las actividades de comercialización y distribución realizadas en las jurisdicciones de mercado que conforman el perímetro de aplicación de la Cantidad B. En el Documento *Blueprint Pillar 1 (*octubre 2020) se delimitaban estas actividades a través de dos listados: Uno positivo, referido a funciones, activos y riesgos propios de actividades rutinarias de plena competencia y un segundo negativo, en el que se recogían las funciones que no correspondían, activos que no deberían poseerse y riesgos que no deberían asumirse por distribuidores rutinarios de plena competencia. Diferenciar transacciones sencillas de aquellas que nos sean tan sencillas.

2.- Una vez concretadas las actividades se trataría de dibujar correctamente el "perfil rutinario o de bajo valor añadido" de las mismas. A este respecto se señala que el perfil funcional de un distribuidor de riesgo pleno presenta ciertas diferencias respecto del de un comisionista y por tanto su remuneración será diferente.

3.- Fijar el Método de Precios aplicable. Para el sector de la distribución suele ser habitual aplicar el "Método del Margen Neto Operacional", utilizando como "Indicador de Beneficios" el cociente EBIT (Beneficio de Explotación)/Volumen de Ventas. Es posible que se contemple otro enfoque con carácter excepcional.

4.- Preparar estudios de comparabilidad. Hasta el momento no se tiene constancia de cómo se va a llevar a cabo esta tarea, pero la solución de diferenciar transacciones, territorios, entre otros parámetros, así como fijar una horquilla de precios por transacciones y territorios es posible que pudiera estar bien vista por los aplicadores de las normas.

Alcanzar por parte de los Estados consenso global sobre la retribución de estas funciones, no se antoja tarea fácil, así pueden darse diversas preguntas al respecto: ¿Todas las actividades de comercialización y distribución ejecutadas, por ejemplo, por un distribuidor de riesgo pleno, incluidas en el perímetro de la Cantidad B son igual de "rutinarias" y por tanto deben ser retribuidas de igual manera?.¿O es posible modular esa rutina o función típica, a efectos de fijar una retribución estándar, según el mayor o menor grado de rutina o mayor o menor número de funciones ejercidas?.

5.- Pérdidas. Suele darse por hecho que las actividades rutinarias lleven normalmente asociadas beneficios, por bajos que éstos sean, sin embargo, también se dan ocasiones en que estas actividades generan pérdidas, así se deduce de las Directrices de Precios de Transferencia, también la época de pandemia ha demostrado que este escenario es posible y así lo va a contemplar el Modelo Pilar 1, estableciendo reglas al efecto, entre otras, la compensación de las mismas, que será hacia adelante.

c) Puerto Seguro. Asimismo está previsto que en aquellos casos en que el Beneficio Residual de una entidad multinacional correspondiente a las actividades retribuidas mediante la Cantidad B haya sido gravado en la jurisdicción de mercado, se activará un régimen de protección para los beneficios derivados de estas actividades, que automáticamente minorará la parte del Beneficio Residual a asignar conforme a la Cantidad A (se excluiría el correspondiente a dichas actividades)

En síntesis, a través de la Cantidad B se pretende una aplicación simplificada y ágil del principio de plena competencia, que garantice la seguridad jurídica, con especial atención a las circunstancias de Estados de menor capacidad, que debido a la falta de recursos suelen tener dificultades para gestionar las reglas de Precios de Transferencia, de hecho algunos ni siquiera disponen de las herramientas precisas, para elaborar estudios de comparabilidad. Se pretende que tanto las Administraciones tributarias como los contribuyentes resulten beneficiados con esta fórmula multilateral de determinar el precio estándar de estas operaciones, a saber: se simplifican los procedimientos de aplicación de Precios de Transferencia para las Administraciones tributarias, se reducen los costes de cumplimiento para los contribuyentes, se reducen las controversias entre Administración y contribuyentes y asimismo entre Administraciones, derivando todo ello en un ahorro importante de recursos para Administraciones y contribuyentes, que podrán asignarse a otros objetivos y proyectos.

Este elemento del Modelo Pilar 1 todavía no está maduro, aunque se está trabajando de manera intensa sobre el mismo, con el objetivo de presentar resultados a finales de 2022, a día de hoy quedan pendiente de desarrollo ciertas cuestiones, pero no cabe duda que lograr acuerdo sobre la retribución estandarizada de las actividades cubiertas por la Cantidad B supondrá un paso adelante decisivo en la gestión de Precios de Transferencia de estas actividades.

III. 3. Tercer Elemento. Resolución de Controversias.- El Modelo ha previsto un conjunto de medidas para dar certeza a los contribuyentes, a través de procedimientos que garanticen la prevención y resolución de controversias que esta fórmula de atribución de beneficios pueda provocar, entre otras la doble imposición de las rentas.

Estamos ante un Modelo en el que están llamados a convivir el sistema tradicional de asignación de beneficios vía Precios de Transferencia, aplicado en fuente y en residencia, con el sistema de asignación de beneficios a las jurisdicciones de mercado,

que ha quedado expuesto anteriormente, de manera que a día de hoy es imposible predecir las grietas que puede abrir esta convivencia, grietas que pueden agravarse en la medida en que no todos los Estados implementen el Modelo Pilar 1.

El "Informe de Progreso sobre los Aspectos de Certeza Fiscal y Administración de la Cantidad A del Pilar 1", desarrolla en tres Partes, todos estos complejos aspectos, de los cuales depende en gran medida el éxito de la aplicación del Modelo.

Parte Primera. "Administración de la Cantidad A". Se refiere a los procedimientos que han de seguir los grupos incluidos en el ámbito de la Cantidad A a los efectos de cumplimentar las reglas pertinentes, desde la presentación de la información pertinente hasta el pago del impuesto y eliminación de la doble imposición. Se pretende elaborar un marco de administración de la Cantidad A que minimice los costes de cumplimiento para los contribuyentes y asimismo que las Administraciones Tributarias puedan gestionar las nuevas reglas sin prácticamente modificar sus infraestructuras.

Parte Segunda. "Certeza Fiscal de la Cantidad A". Se prevén tres mecanismos de seguridad jurídica garantizada, que se pondrán en marcha a solicitud de los grupos:

i) Proceso de seguridad jurídica acerca de si un grupo es o no un grupo cubierto. Apartado 1.3.
ii) Proceso de seguridad jurídica avanzado sobre la metodología aplicada por el grupo, verificación de fuente de ingresos e ingresos excluidos, control y obtención de información. Apartado 1.4.
iii) Proceso de seguridad jurídica total respecto de la aplicación de todos los aspectos de la Cantidad A. Cálculo y asignación de beneficios antes de impuesto y eliminación de la doble imposición. Apartado 1.5

La solución adoptada será una propuesta por una Administración tributaría, tomándose la decisión por mayoría.

En los casos en que los grupos no hayan solicitado el procedimiento de certeza, las Administraciones tributarias pueden llevar a cabo actuaciones de manera individualizada, pero ello sin duda redundará en mayores tareas y puede dar lugar a resultados asimétricos.

Parte Tercera. "Certeza fiscal de las cuestiones relacionadas con la Cantidad A". En el Apartado 1 "Generalidades" se dan las pinceladas básicas sobre la forma en que se

va a abordar el concepto de certeza fiscal como piedra angular de la Cantidad A y como elemento fundamental de un nuevo marco de tributación internacional de los beneficios empresariales. La certeza fiscal se desarrolla fundamentalmente en dos puntos:

i) Un mecanismo de prevención y resolución de controversias obligatorio y vinculante, que aplicará tanto en cuestiones de forma, como de fondo. Todas las entidades multinacionales incluidas en el ámbito de aplicación de la Cantidad A van a estar cubiertas el mismo, tanto en los que se refiere a la eliminación de la doble imposición de las rentas, como a cualquier otra cuestión relacionada con la Cantidad A, tales como precios de transferencia, atribución de beneficios a EP, e incluso la existencia de EP. Las controversias de "forma" acerca de si estamos o no en presencia de una cuestión relacionada con la cantidad A se resolverán, sin demorar el mecanismo de prevención y resolución de controversias de "fondo".

ii) Un mecanismo electivo vinculante de resolución de controversias respecto de la Cantidad A, solo disponible para economías en desarrollo que son elegibles para el aplazamiento de su "revisión por pares" *(peer reviews*) prevista en la Acción 14 de BEPS (respecto de estándares mínimos), y que presentan un nivel bajo de disputas o no las tienen.

También se hace referencia a los borradores sobre disposiciones para resolver disputas de precios de transferencia y atribución de beneficios a EP, cuando las Autoridades competentes no hayan podido resolverlos a través de Procedimientos Amistosos (MAP), en el plazo de 2 años después de presentado el caso ante la autoridad competente. Estas disposiciones conformarán un mecanismo obligatorio y vinculante.

Asimismo en esta Parte del Informe, Apartado 2 "Disposiciones sobre certeza fiscal de cuestiones relacionadas con la Cantidad A", se recogen borradores de texto de artículos (5 en concreto) destinados a dar certeza fiscal, mediante acuerdos entre los Estados, a las cuestiones relacionadas con la Cantidad A. Los artículos a incluir en el CM son los siguientes:

- Art. X "Procedimientos Amistosos (MAP). Tratados Fiscales existentes".
- Art. Y "Procedimientos Amistosos (MAP). No existen Tratados Fiscales".
- Art. Z "Definiciones".
- Art. 19 "Resolución de Disputas respecto de cuestiones relacionadas".

- Art. 20 "Mecanismo obligatorio electivo de solución de controversias"

Dichos artículos van acompañados de los correspondientes comentarios, de ayuda imprescindible para facilitar su correcta interpretación e implementación por los Estados.

El Informe resulta especialmente elaborado, profundo y completo, estableciendo, entre otras, normas de comunicación de información, de confidencialidad, de asunción de costes de la resolución de las controversias, etc.

Sin lugar a dudas las reglas incluidas en el "Informe de Progreso sobre los Aspectos de certeza fiscal y Administración de la Cantidad A", son bastante espinosas por el objetivo que abordan, son reglas de certeza fiscal que han de dar confort a las multinacionales y también a los Estados, de ahí que lo deseable sería minimizar al máximo los conflictos, para lo cual es imprescindible que las normas relativas a los elementos A, B y Resolución de Controversias estén orientadas en su diseño precisamente a evitar o al menos limitar la conflictividad, para ello su redacción debería ser clara, sencilla, impecable y completa, sin dar margen a interpretaciones por parte de los aplicadores de las mismas.

Se señala que el nuevo marco de tributación internacional probablemente llevará a una nueva formulación de MAP, hasta ahora estábamos familiarizados con MAP bilaterales e incluso trilaterales, sin embargo dada la arquitectura, los objetivos y los sujetos que han de poner en práctica las normas del Modelo Pilar 1, las controversias que deriven de su aplicación están llamados a resolverse en un contexto global, esto es se plantearán MAP multilaterales, principalmente en los casos en que varias entidades pertenecientes a un mismo grupo multinacional, residentes en diferentes Estados, interactúen a la vez en una misma jurisdicción de mercado, obteniendo todas ellas ingresos en la misma.

Por último, se indica que en el Anexo III A, del Informe se contiene un ilustrativo resumen, materializado en tres esquemas, del discurrir de los MAP que en su caso puedan plantearse. El primer esquema se refiere a una visión general del "Proceso del panel de solución de controversias", el segundo esquema recoge los "Tiempos" que han de respetarse en cada fase de las que conforman el Proceso y el tercer esquema se refiere a la "Fecha de inicio" del/de los MAP, una vez cumplimentados todos los documentos requeridos para admitir los MAP. Estos esquemas permiten hacerse una

idea bastante completa del desarrollo del procedimiento MAP, desde la solicitud del mismo hasta su terminación, con el acuerdo alcanzado por las Autoridades, que habrán elegido una entre dos propuestas de resolución, el paso siguiente es la aceptación por parte del grupo de dicha propuesta. En Anexo que acompaña a este documento, se reproducen estos esquemas.

IV. Fecha previsible de entrada en vigor del Modelo Pilar 1. Si se examinan los diferentes documentos elaborados por la OCDE al respecto, se puede observar cómo esta fecha ha ido variando en el tiempo, cosa por otra parte comprensible, habida cuenta de la complejidad del diseño de las reglas de administración y gestión de la solución, tanto en su aplicación práctica por parte de los contribuyentes, como en la verificación del tal cumplimiento por parte de los Administraciones fiscales.

Así en el Documento "Declaración sobre la solución en dos Pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía", publicado el 8 de octubre de 2021, el calendario incluía los siguientes hitos:

- Principios de 2022. Texto del Convenio Multilateral (CM) y declaración explicativa de la forma de implementar el importe A del Pilar 1. Asimismo normas de la legislación nacional para implementar el Pilar 1.
- Mediados de 2022. Ceremonia oficial de firma del CM.
- Finales de 2022. Fin de los trabajos sobre el Importe B.
- 2023. Implementación del Pilar 1.

En tanto que en el "Informe de Progreso Cantidad A del Pilar 1", de fecha 11 de julio de 2022, la ceremonia oficial de firma del CM se prevé para el primer semestre de 2023, con el objeto de que el CM entre en vigor en 2024, una vez que una masa crítica de Estados lo haya ratificado.

De cualquier forma, 2024 se considera una fecha realmente optimista, teniendo en cuenta que a fecha de hoy aún se encuentran pendientes de perfilar cuestiones relativas a los tres elementos del Modelo.

V. Fuerza vinculante.- Las normas responden a la categoría de «Enfoque Común», lo que significa que los Estados no están obligados a implementarlas, si bien, si deciden llevar a cabo esta implementación, deberá hacerse de manera consistente con las *Model Rules.*

Es muy posible que en jurisdicciones de pequeña dimensión, cuyas Administraciones fiscales no cuentan con medios y herramientas avanzados para gestionar o verificar el cumplimiento de las normas del Modelo Pilar 1, sea más sencillo adoptar una medida unilateral, siempre que se pueda gestionar con una simple aplicación informática de control, lo que a veces no resulta tan sencillo, que implementar las normas del Modelo Pilar 1, implementación que de alguna forma va a conllevar para estas Administraciones depender de otras con mayores recursos, tanto materiales como personales, con la pérdida de individualidad y soberanía que ello llevaría acarreado. De ahí que no se deba descartar que alguno de estos Estados no implemente las normas Modelo Pilar 1 y mantenga sus medidas unilaterales; se supone que para tomar esta decisión estos Estados habrán monitorizado y valorado convenientemente la relación Costes /Beneficios de las dos alternativas.

Dependiendo del resultado, los Estados se inclinarán por una u otra medida.

VI. Administración del Modelo Pilar 1.- Este aspecto se aborda en el "Informe de Progreso sobre los Aspectos de Certeza Fiscal y Administración de la Cantidad A", concretamente en la Primera Parte, que se refiere a la "Administración de la Cantidad A". Entre otras, las ideas que se apuntan al respecto son: i) Cada una de las Administraciones fiscales tendrá acceso a la información y cálculos en los que se haya basado el grupo para determinar las magnitudes de la Cantidad A, ii) La documentación relacionada con la Cantidad A ha de estar conformada por un paquete estandarizado que se remitirá a cada una de las partes afectadas, para que todas ellas dispongan de la misma información, iii) Dicha documentación ha de permitir a cada una de las jurisdicciones verificar si los cálculos que han servido para determinar la Cantidad A son correctos, iv) Se pretende que haya una Administración fiscal líder encargada de distribuir la información a las partes afectadas. Teniendo en cuenta la intrincada estructura del Modelo Pilar 1, así como los diferentes conceptos, magnitudes y cálculos que han de manejarse para su concreta aplicación, no es de esperar que el Modelo sea fácilmente administrable, no obstante para poder formular una opinión fundada habrá que ver cómo finalmente queda armado este aspecto del Modelo.

Por otro lado, se pretende que los costes de gestión y cumplimiento del Modelo sean mínimos para los grupos multinacionales y en base a ello, se ha determinado que las obligaciones de cumplimiento (presentación de declaraciones, atención a las Administraciones, etc) respecto de las entidades de un mismo grupo se residencien en

una única entidad del grupo, como se indicó anteriormente en este mismo Apartado, III.1.h).

APARTADO SEGUNDO. UNIÓN EUROPEA.

I. Antecedentes. Por lo que se refiere a la UE, su papel en este campo no puede decirse que no haya sido activo, si bien el hecho de que sea la OCDE la que lidera los estudios de la Digitalización de la Economía, unido a que todos los Estados miembros de la UE forman parte del Marco Inclusivo, han llevado a que las propuestas de la UE se hayan ralentizado y vayan siempre por detrás de las medidas de la OCDE.

La UE presentó en su día dos Propuestas de Directivas respecto de los negocios digitales, la primera de ellas recogía una medida temporal o de tránsito, referida a la imposición sobre servicios digitales, en tanto se configuraran las líneas de la arquitectura precisa para poner en marcha la denominada segunda Propuesta referida a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa concretada en la figura del EP virtual, *nexo* necesario para atrapar esas rentas digitales a las que se ha venido a llamar "Rentas sin Estado". A ellas nos referimos a continuación

II- Propuestas de Directivas.

II.1.- Medida Temporal. Propuesta de Directiva del Consejo relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que gravan los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales. COM /2018/0148, publicada el 21 de marzo de 2018.

a) Ámbito Objetivo. La Propuesta presentaba un ámbito de aplicación específico, gravar los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales caracterizados por la creación de valor por parte del usuario, cuya participación en la actividad se entendía esencial para la obtención de ingresos, de forma que lo que se sometía al impuesto no era la participación del usuario en la actividad, sino los ingresos obtenidos de la monetización de la participación del usuario. Concretamente se sometían a tributación los ingresos derivados de la prestación en el ámbito de la UE de los siguientes servicios digitales:

i) La inclusión en una interfaz digital de publicidad dirigida a los usuarios de dicha interfaz.

ii) La puesta a disposición de los usuarios de una interfaz digital multifacética que les permita localizar a otros usuarios e interactuar con ellos, y que asimismo pudiera facilitar las entregas de bienes o las prestaciones de servicios subyacentes directamente entre los usuarios.

iii)La transmisión de los datos recopilados acerca de los usuarios que hayan sido generados por actividades desarrolladas por estos últimos en las interfaces digitales.

b) Ámbito Subjetivo. El impuesto se aplicaría a las entidades cuyos ingresos rebasasen los dos umbrales siguientes:

- Volumen total de ingresos mundiales comunicados en relación con el último ejercicio financiero completo del que se dispone de un estado financiero > 750 000 000 €; y

- Volumen total de ingresos imponibles obtenidos en el territorio de la UE durante ese ejercicio financiero > 50 000 000 €.

Esta fórmula de tributación basada únicamente en los ingresos íntegros (excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido), sin tener en cuenta los gastos correlacionados con los mismos (propia de los impuestos indirectos sobre las ventas), como ya se ha destacado con anterioridad, supuso fuertes críticas, por ello se aplicaría solo en el corto plazo hasta llegar a una solución mejor consensuada.

Debido a la falta de acuerdo entre los Estados miembros, esta Propuesta ha quedado en suspenso, sin embargo algunos Estados han decidido implantar el Impuesto de forma unilateral, pese a las derivadas negativas que conlleva separarse de la senda común.

El escenario en la UE a día de hoy se puede resumir: i) Estados que aplican el impuesto: Italia, Austria, Hungría, República Checa, España, Polonia, Portugal, Eslovaquia y Francia, entre otros. ii) Estados pendientes de tomar una decisión al respecto: Eslovenia, Estonia, Grecia, Letonia, Bélgica, Rumania y Chipre. iii) Estados que rechazan el impuesto: Irlanda, Luxemburgo, Suecia, Finlandia, Países Bajos, Alemania y Dinamarca.

Es importante señalar que los Estados, aunque en el diseño del Impuesto pretendían seguir las líneas marcadas por la Propuesta de Directiva, finalmente han estructurado el Impuesto de manera diferente, tanto en lo que se refiere a las operaciones gravadas,

como al tipo de gravamen, lo cual no es sino una forma de hacerse competencia fiscal dentro de la UE, confirmando así la necesidad de una medida global al respecto. Asimismo, se indica que algunos países europeos después de la entrada en vigor del Impuesto, decidieron su retirada, habida cuenta que la recaudación obtenida había quedado muy por debajo de las expectativas iniciales.

A lo anterior, cabe añadir que los Estados, conscientes de que las soluciones unilaterales en un mundo globalizado no llevan a ninguna parte, se comprometieron a desmantelar todos los impuestos digitales en vigor, en el momento en que el nuevo marco de tributación del Modelo Pilar I se aplicase.

II.2.- Medida Definitiva. Propuesta de Directiva del Consejo, por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa. COM/2018/0147, publicada el 21 de marzo de 2018.

a) Ámbito Objetivo. Rentas derivadas de la realización de actividades económicas digitalizadas.

b) Ámbito Subjetivo. Entidades con "Presencia Digital Significativa" en Estados miembros de la UE. A tales efectos, la Propuesta pretendía configurar la figura de la "Presencia Digital Significativa", a modo de un EP clásico adecuado a los modelos de negocio digitales.

El Preámbulo, en relación al artículo 4 de la futura Directiva, se refiere a la "Presencia Digital Significativa" en los siguientes términos*:*

"El concepto de presencia digital significativa tiene por objeto establecer un nexo imponible en una jurisdicción. Por tanto, debe considerarse como algo que se añade al concepto de establecimiento permanente existente. Las normas propuestas para establecer un nexo imponible de una actividad empresarial digital en un Estado miembro se basan en los ***ingresos obtenidos por la prestación de servicios digitales, el número de usuarios de servicios digitales o el número de contratos para un servicio digital****. Estos criterios son valores de referencia para determinar la «****huella digital****» de un negocio en una jurisdicción basada en determinados indicadores de actividad económica."*

El artículo pretendía definir el "**nexo imponible**", que identificara la "falta de presencia física" y a partir del mismo dar pautas para **"atribuir beneficios"**. Las

normas propuestas para la asignación de beneficios a la "Presencia digital significativa" se basaban en el marco vigente aplicable a los EP y para ello sería determinante conocer cómo se crea valor en las actividades digitales. De hecho, el análisis funcional de este especial EP: funciones desarrolladas, activos utilizados -propiedad económica– y riesgos asumidos no parecía suficiente para garantizar una atribución de beneficios a la presencia digital significativa que reflejase la creación de valor, cuando ésta operase a través de una interfaz digital sin ninguna presencia física en una determinada jurisdicción o cuando no se llevasen a cabo funciones humanas sustantivas en la jurisdicción de la presencia digital significativa.

Este escenario conllevaría modificar tanto la norma interna, como los Convenios de doble Imposición para regular la figura de la presencia digital significativa.

II.3.- Recomendación de la Comisión 1650 de 21 de marzo de 2018, relativa a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa.

Esta Recomendación complementaba la Propuesta de Directiva comentada en II.2 anterior, y su objeto era extender el contenido de esta Propuesta a las relaciones entre los Estados miembros y Estados terceros, con la finalidad de que las rentas derivadas de los negocios digitales tributasen allí donde se generase valor y para ello, aconsejaba a los Estados miembros que negociaran las adaptaciones necesarias en los Convenios suscritos con terceros Estados para i) Ampliar la noción de EP a los efectos de que el mismo incluyese la Presencia Digital Significativa y ii) Elaborar normas de atribución de beneficios a esa Presencia Digital Significativa o en relación con la misma. Estas adaptaciones seguirían las pautas de la Propuesta de Directiva.

II.4.- Estado actual de las Propuestas. Ambas Propuestas, se abandonaron en 2019, y no solo por las opiniones divergentes de los Estados, que las había, sino también porque la Comisión Europea ha seguido muy de cerca la evolución de los trabajos OCDE en el Marco Inclusivo respecto de la arquitectura del Modelo Pilar 1, y ya en el ejercicio 2019, dichos trabajos basándose en el término de "Presencia Económica Significativa" habían iniciado la senda de los famosos elementos Cantidades A, B y C para configurar el marco del Pilar 1 y hacer pivotar sobre ellos la fiscalidad de las rentas digitales[11].

[11] Ver el "Informe Unificado" de 9 de octubre de 2019, en el que se hace referencia por primera vez a los elementos Cantidades A, B y C; posteriormente el elemento Cantidad C se sustituyó por el elemento "Resolución de Controversias".

Por tanto, carecía de sentido elaborar una normativa no armonizada con la propuesta por la OCDE; en la medida en que las soluciones formuladas por ambos organismos no estén debidamente ajustadas y conciliadas, el objetivo de diseñar un modelo global de tributación de las rentas digitales no se habrá logrado.

III. ESTUDIOS EN CURSO.

Propuesta de reasignación de derechos de tributación a las jurisdicciones de mercado.

En línea con las propuestas OCDE recogidas en el Modelo Pilar 1 y para completar la nueva orientación de la fiscalidad internacional, iniciada con el Modelo Pilar 2 "Propuesta de Directiva de tributación global mínima", la Comisión trabaja para la presentación en 2022 de una "Propuesta legislativa para la Reasignación de los Derechos de Tributación a las jurisdicciones de mercado".

Al parecer, la idea era presentar dicha Propuesta de Directiva, una vez que los aspectos técnicos del CM, instrumento, como se ha visto en el Apartado Primero III.1.i) imprescindible para su puesta en práctica, se hayan acordado por parte de los Estados del Marco Inclusivo. Sin embargo, como se puede deducir de lo recogido en el Apartado Primero IV, el calendario previsto por la OCDE para la publicación y entrada en vigor de las normas del Modelo Pilar 1 ha ido variando en el tiempo, dada la imposibilidad de llegar a un diseño definitivo de las mismas, lo que se comprende fácilmente, habida cuenta de lo arduo de su elaboración.

APARTADO TERCERO. ACUERDO ESTADOS UNIDOS/VARIOS ESTADOS EUROPEOS.

El 21 de octubre de 2021, Estados Unidos llegó a un acuerdo con Reino Unido, España, Francia, Italia y Austria para modular la transición desde los actuales impuestos digitales, en vigor en estos países, a la solución multilateral de la OCDE/G20.

Según el acuerdo, los países europeos, cuyas medidas unilaterales entraron en vigor antes de 8 de octubre de 2021, no están obligados a retirarlas hasta que las normas del Pilar I entren en vigor o hasta 31 de diciembre de 2023, caso de que las normas no hayan entrado en vigor a esta fecha, a cambio EEUU no aplicará las medidas arancelarias sobre importaciones de productos de dichos países que se habían aprobado

en junio de 2021, además, EEUU se ha comprometido con estos Estados a no implementar ninguna medida comercial adicional.

A partir de 2024, se evaluará si el importe de los impuestos satisfechos por las entidades multinacionales estadounidenses afectadas por los impuestos digitales nacionales de los países indicados durante el "periodo transitorio" establecido (abarca desde el 1 de enero de 2022 hasta que entre en vigor el Modelo Pilar 1 o hasta el 31 de diciembre de 2023, lo que suceda antes), ha sido o no superior al que hubieran tenido que pagar de haber aplicado las normas del Pilar 1. En caso de que hubiera sido superior, los países europeos acreditarán dicho exceso contra la parte del Impuesto sobre Beneficios derivado de la asignación de la Cantidad A en los primeros años de aplicación de las normas del Modelo Pilar 1, el Impuesto se determinará según criterios del propio Modelo.

SEGUNDA PARTE.

TURNO DE INTERVENCIONES.

Hasta aquí, ha quedado reflejado a grandes rasgos lo que se expuso en el Foro, abriéndose a continuación un turno de intervenciones en el que se debatieron ciertas inquietudes e interrogantes, que trataremos de reproducir de la manera más fiel.

1.-La primera intervención se refirió a varias cuestiones. Destacó que los principios en los que se basa el Pilar 1, como también los principios en los que se basa el Pilar 2, apuntan en la buena dirección, esto es conforman el camino correcto para afrontar los desafíos de la digitalización de la economía. Sin embargo, se reconoció a la vez que el Modelo se presenta en extremo complicado, y se pusieron sobre la mesa diversas cuestiones, tales como: i) Impacto real del Pilar 1, ¿se conoce con exactitud? ¿cómo se ha calculado la cifra de 125.000 millones de $ a asignar a las jurisdicciones de mercado, inicialmente prevista?, ii) Perímetro de aplicación, parece que puede ir más allá de las rentas digitales, iii) ¿El Modelo pone fin a los Precios de Transferencia?, iv) ¿Se han previsto fórmulas para transitar hacia el Modelo Pilar 1?. Finalmente dos puntos ciertamente interesantes: i) Pascal Saint Amans, líder indiscutible del "Enfoque en dos Pilares" se jubiló el 31 de octubre de 2022, desempeñando actualmente el cargo de Directora del Centro de Política y Administración Tributaria de la OCDE, Grace Pérez Navarro. Es de esperar que este movimiento de personal en la OCDE, por otra parte de lo más natural, no afecte a la marcha, bastante adelantada ya de los Pilares, pero podría

suceder que la nueva dirección introduzca algún matiz no contemplado hasta el momento, con lo cual el calendario previsto volvería a reajustarse de nuevo y ii) Los Estados que en espera de una solución de consenso no han adoptado medidas unilaterales para recaudar ingresos tributarios de actividades digitalizadas han perdido probablemente una buena oportunidad, pues han renunciado a estos ingresos durante un periodo importante, 8 años, si partimos de 2015 hasta 2022. En resumen, estamos en la solución correcta, pero la solución se presenta con un grado enorme de complejidad en su aplicación y esta complejidad aporta cierta debilidad, a la vez que supone un plus de incertidumbre respecto de la aceptación del Modelo por parte de las distintas jurisdicciones.

2.- Otra de las intervenciones se mostró ciertamente optimista con el Enfoque de Pilar 1 y su implementación por las jurisdicciones, al observar cómo se van desarrollando los trabajos de la OCDE al respecto y aunque todavía queda un largo camino por recorrer, no es menos cierto que el que ya se ha recorrido ha salvado importantes obstáculos. Además, la OCDE ahora trabaja a buen ritmo, debido entre otras cuestiones a la experiencia acumulada y seguramente a los recursos de que dispone, no hay nada más que comparar el tiempo que empleaba en épocas pasadas en elaborar, por ejemplo, un Capítulo de las Directrices de Precios de Transferencia y cuanto emplea ahora en redactar y publicar documentos referidos a los Modelos Pilar 1 y Pilar 2. Parece que los trabajos relativos a la determinación del precio de trasferencia de las actividades de comercialización y distribución que caen en el ámbito de aplicación de la Cantidad B avanzan acertadamente, aunque los puntos a debate se están abriendo para dar cabida a diferentes opciones, así se está planteando si los estudios de comparabilidad de los que finalmente se deducirá dicho precio han de tener una dimensión regional o mundial, otra materia que se está valorando se refiere a las diferentes funciones más o menos complejas anudadas a estas actividades. En fin se trata de que las reglas del juego estén muy claras para todas las jurisdicciones.

Otro punto a destacar a favor del Modelo Pilar 1, como se recogió en el Apartado Segundo II de la Primera Parte, es que la UE también se muestra a favor de la solución, pues tiene intención de preparar una Propuesta de Directiva al respecto, tal y como se preparó en relación al Pilar 2, lo que significa que en el momento en que se aprobase la Directiva por todos los miembros de la UE, todos los Estados estarían obligados a implementarla en el plazo previsto y, en consecuencia, a aplicarla. En este caso no vale

hablar de "enfoque común", he aquí una diferencia relevante en comparación con las líneas de actuación que pueden seguir Estados terceros.

En fin, todo lo anterior lleva a pensar que la solución para hacer tributar las rentas digitales va en la dirección apropiada y esto se corroborará en la medida en que su aceptación sea mayoritaria por las jurisdicciones (aquí EEUU se encuentra en el punto de mira, la mayoría de los grupos afectados por las normas del Pilar 1 son estadounidenses) e inclusive aunque su aceptación no sea generalizada, los esfuerzos realizados para su concreción no habrán sido baldíos.

3.- Una tercera intervención se refirió a la compatibilidad o tránsito de los precios de transferencia, Apas, etc acordados respecto de actividades bajo el paraguas de la Cantidad B con anterioridad a la entrada en vigor del Pilar 1 con proyección temporal más allá de la entrada en vigor, con la retribución estandarizada que se aplicará a estas mismas actividades según normas del Pilar 1. Por lo que se refiere a precios acordados por las entidades, cabe pensar que se dejen de aplicar automáticamente con la entrada en vigor de la retribución estandarizada de las operaciones en el ámbito de la Cantidad B. En cuanto a precios derivados de Apas, sean estas unilaterales o bilaterales, en la medida en que el periodo de aplicación de los Apas coincida con ejercicios en los que el Modelo esté en vigor, el cese de la aplicación del APA ha de regularse explícitamente.

REFLEXIONES FINALES.

Como ha quedado de manifiesto, el Modelo Pilar 1 todavía no está concluso, si bien en los últimos meses se han observado avances significativos, prueba de ello son los documentos publicados para consulta pública en junio y octubre de este año, que se espera den paso a documentos definitivos en breve. Las reflexiones que el análisis de los documentos elaborados por la OCDE ha sugerido a esto Foro son las siguientes:

1.- Las normas del Modelo. El Modelo se muestra de una gran complejidad, entre otros motivos debido a que el paradigma de "empresa separada" se debilita frente a la consideración de "grupo multinacional", el foco de atención está en el grupo y no en la sociedad, es una respuesta global la que se pretende dar, y precisamente en atención a la complejidad del Modelo se espera que las normas se redacten de forma clara, precisa y sencilla, ello sin duda contribuirá a minimizar los conflictos y controversias, por un lado, entre Administraciones fiscales y por otro, entre Administraciones fiscales

y contribuyentes. Sobre este aspecto se ha pronunciado el Secretario General de la OCDE, Mathias Cormann en los términos siguientes:

"Hemos avanzado mucho para la aplicación de una nueva potestad tributaria conforme al Pilar Uno de nuestro acuerdo fiscal internacional. Estas son negociaciones complejas y muy técnicas en relación con algunos nuevos conceptos que reforman de manera fundamental los mecanismos fiscales internacionales, para que sean más justos y funcionen mejor en una economía mundial cada vez más digitalizada y globalizada", añadiendo *"Seguiremos trabajando lo más rápido posible para finalizar este proyecto, pero también emplearemos todo el tiempo que sea necesario para que* ***las normas sean correctas****. Estas normas determinarán nuestros mecanismos fiscales internacionales durante las próximas décadas. Es importante que sean idóneas".*

Estas manifestaciones no hacen sino corroborar las impresiones sobre el Modelo recogidas a lo largo de estas líneas.

Su implementación no solo conlleva modificaciones en el Derecho tributario sustancial, normas internas y convenidas de los Estados[12], sino también cambios en el Derecho tributario formal. Para verificar la aplicación correcta de las normas del Modelo, habida cuenta que las auditorías fiscales han de centrarse en el horizonte de grupo, no cabe otra que adaptar las normas procedimentales en vigor a este nuevo enfoque, los mecanismos, procedimientos, herramientas y hábitos hasta ahora utilizados en la realización de auditorías fiscales no son los más idóneos al caso, incluso la formación de los funcionarios de las diferentes Administraciones tributarias afectadas habrá de orientarse en dirección al nuevo planteamiento.

Vamos hacia auditorías conjuntas a realizar por equipos bilaterales o multilaterales, centradas en el grupo multinacional, y para realizarlas, los Estados han de contar con base legal suficiente[13]. De otra parte, se señala que la administración y gestión de un modelo tan complejo puede derivar en la proliferación de MAPs, lo que demandará mayores recursos para ejecutar las tareas de comprobación y de resolución de controversias. En este contexto, se entiende fundamental: reforzar los estándares de

[12] Se hizo referencia a esta cuestión en el Apartado primero III.1. i) Implementación de las Normas Pilar 1. Cantidad A.

[13] Esta fórmula de operar está prevista en la Directiva (UE) 2021/514 del Consejo, de 22 de marzo de 2021, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito fiscal (DAC 7), para su aplicación en el ámbito de la UE. Entre otras modificaciones, se incorpora en la Directiva 2011/16/UE un nuevo artículo, numerado como 12 bis, para regular las "Inspecciones Conjuntas"; la transposición a la norma interna de los Estados se efectuará antes de 31 de diciembre de 2022, para su entrada en vigor el 1 de enero de 2023.

cooperación e intercambio de información entre las Administraciones tributarias y entre éstas y los grupos multinacionales, en suma, transparencia en grado elevado.

También sería deseable que la aplicación del Modelo consumiese los mínimos costes y recursos tanto para las Administraciones revisoras, como para los grupos incluidos en el ámbito de aplicación

2.- El elemento tiempo. Dadas las cuestiones aún pendientes de perfilar del Modelo, que afectan a los tres elementos del mismo, no parece que pueda entrar en vigor en las fechas previstas en el Informe de Progreso de la Cantidad A, que situaba la ceremonia oficial de firma del CM en el primer semestre de 2023, con vistas a su entrada en vigor en 2024, una vez una masa crítica de Estados lo haya ratificado. Pero en el hipotético caso de que efectivamente el CM entrará en vigor en 2024, la exportación de las normas recogidas en el CM a los Convenios de doble imposición en vigor ya se ha demostrado que no es tan inmediata. Cuanto más se retrase en el tiempo la aplicación del Modelo más se devaluará la eficacia de las normas que conforman la solución multilateral y mayor incentivo tendrán las jurisdicciones para adoptar medidas unilaterales, aun a sabiendas de las distorsiones que lleva aparejada su aplicación.

3.- El estatus de las normas. "Aplicación obligatoria *versus* aplicación voluntaria". Esta es una cuestión de crucial importancia, de un lado, la aplicación voluntaria de las normas resta fortaleza a las medidas, de otro, este hecho sin duda conducirá a que las jurisdicciones de mercado tengan a su alcance dos maneras de encarar el mismo problema.

Pues bien, la convivencia de estas dos fórmulas llevará a que las rentas de corte digital obtenidas por un mismo grupo multinacional puedan estar sometidas a diferente sistema de tributación, según la jurisdicción de mercado en cuestión haya adoptado: Impuesto sobre Servicios Digitales o Pilar 1. Ejemplo:

***Jurisdicción A. Impuesto sobre Servicios Digitales*.**

Tributación.- Girará sobre el volumen de ingresos íntegros. Los Estados pueden determinar que se aplique el Impuesto a partir de un volumen mínimo de ingresos.

Eliminación de la doble imposición.- No cabe eliminar la doble imposición en el ámbito de la imposición directa, si bien la jurisdicción de residencia puede establecer

una norma que permita deducir como gasto en el Impuesto sobre Beneficios el ISD pagado en la jurisdicción de mercado[14].

Jurisdicción B. Modelo Pilar 1

Tributación.- Girará por la porción del 25% del Beneficio Residual Ajustado del grupo que deba asignarse a dicha jurisdicción, siempre que se cumplan los requisitos establecidos al efecto.

Beneficio Residual Ajustado del que se habrá debido extraer el correspondiente a todas las operaciones realizadas en jurisdicciones que apliquen ISD.

Eliminación de la doble imposición.- Las entidades que deban eliminar la doble imposición lo harán siguiendo las reglas del Modelo. En este último caso, tanto la jurisdicción de mercado como la que deba eliminar la doble imposición quedan cubiertas por el paraguas del elemento "Resolución de controversias", con las ventajas que de ello deriva.

Este escenario de unilateralismo/solución global obviamente complica, de manera relevante, los cálculos a realizar por parte del grupo multinacional para determinar la Cantidad A a asignar a las jurisdicciones de mercado.

4.- Armonización de las normas del Modelo Pilar 1 con otras normas. Dado que es posible que estas normas puedan interactuar o colisionar con otras, ha de establecerse la necesaria armonía entre todas ellas, a fin de que cada Régimen tenga sus contornos debidamente delimitados y así garantizar que no se produzcan supuestos de doble imposición, evitando la litigiosidad que ello conlleva y sus costes añadidos. Entre otras normas, se citan:

Normas sobre Operaciones Vinculadas, Precios de Transferencia.

Puesto que los grupos multinacionales pueden realizar operaciones vinculadas, cuyas rentas no entren en el campo de aplicación del Pilar 1, nada impide que las Administraciones fiscales puedan cuestionar los precios aplicados en las mismas, en la medida en que estos precios se rectifiquen, se puede descolocar, por así decirlo, el mapa de beneficios antes de impuesto y de beneficios residuales de las diferentes líneas de negocio de las sociedades del grupo. El Modelo deberá incluir normas que ayuden a recomponer situaciones como esta.

[14] Irlanda prevé examinar la naturaleza de los diferentes Impuestos sobre Servicios Digitales aplicados en las diferentes jurisdicciones, a los efectos de determinar si el pago de estos por parte de sociedades residentes en Irlanda puede considerarse gasto deducible en el Impuesto sobre Beneficios irlandés.

Normas Modelo Pilar 2.

También entre estas dos clases de normas puede haber interacción, cuando ello suceda, el orden previsible cabe pensar que debería ser el siguiente: primero se determinarían las rentas a tributar en la jurisdicción de mercado según normas del Pilar I (tributarían bajo el paraguas del Impuesto sobre Beneficios o de manera independiente, este es un punto que el Modelo pretende dejar a merced de cada jurisdicción), y a continuación se determinaría el tipo de gravamen efectivo en dicha jurisdicción, por si estas mismas rentas quedasen incluidas en el perímetro de la Tributación Mínima Global, en cuyo caso se aplicarían las normas de la misma.

Resumiendo, cuando se incorporen las normas Modelo Pilar 1 al ordenamiento interno, ha de revisarse la redacción de todas las normas internas en vigor que, de alguna manera, se relacionen o puedan interactuar con ellas, así como establecer la prioridad de su aplicación a los efectos de que todas ellas tengan su propio contorno perfectamente acotado y no haya huecos por donde puedan colarse asimetrías que den lugar a dobles imposiciones, o a otras situaciones igualmente no deseadas. Por lo que hace a las normas convenidas, el CM, como se expuso anteriormente, establecerá los límites y compatibilidad entre las normas incorporadas en los Convenios de Doble Imposición en vigor y las recogidas en el propio CM, para los casos en que ambas normas interactúen o se conecten.

5. Retribución Estandarizada Cantidad B. Opinión muy positiva al respecto, por el ahorro de recursos que conlleva para todas las partes implicadas. Aun no siendo sencillo que los Estados alcancen consenso en este punto (la experiencia en MAP hace prueba de ello), es mucho más fácil para los Estados ponerse de acuerdo en fijar un precio de transferencia antes de la realización de las operaciones, que negociar éste cuando cada uno de los Estados ha aplicado uno diferente y cada Estado considera el suyo suficientemente motivado.

Se deberían revisar y actualizar los estudios de comparabilidad a aplicar en un periodo determinado, de forma que el precio a aplicar en cada periodo esté conciliado con el estado de la economía en el momento (recesión, estancamiento, inflación, etc), es fundamental evitar retribuciones desfasadas no acordes con la capacidad contributiva de los contribuyentes, pues perjudicarían el principio de tributación justa.

Una vez fijado de antemano el precio estandarizado de las actividades de comercialización y distribución, bajo el paraguas de la Cantidad B, se supone que estos segmentos de actividad de las entidades no van a precisar de auditorías fiscales, por lo

que de concurrir en una misma entidad o grupo estas líneas de negocio con otras que si necesiten de auditoria, debería arbitrarse alguna fórmula para simplificar la realización de las mismas, buscando el necesario equilibrio coste/beneficio de las tareas ejecutadas.

Como se señaló en el Apartado Primero III.2, de la Primera Parte, "Segundo Elemento. Cantidad B", esta fórmula de determinación de la retribución será muy provechosa tanto para Administraciones como para contribuyentes, pero sin duda, los principales beneficiarios de la misma van a ser los Estados con infraestructuras poco desarrolladas, que no disponen de las herramientas adecuadas para gestionar precios de transferencia, la otra cara de la moneda es su dependencia de los Estados que si cuentan con ellas, lo que conlleva pérdida de soberanía, lo cual seguramente puede no ser del agrado de estas Administraciones.

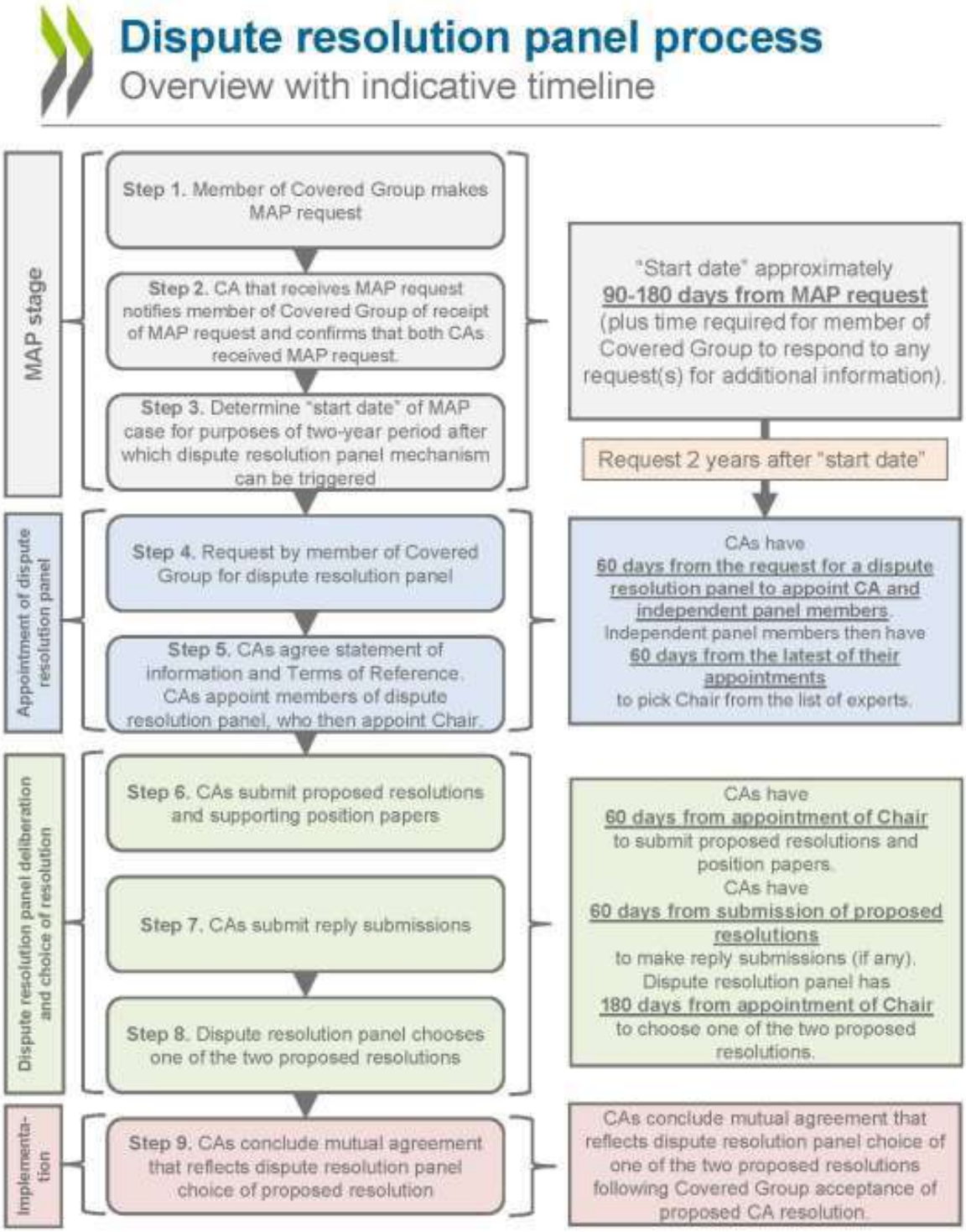
6.- Corrección por parte de una Administración fiscal de cualquier elemento que incida en el Beneficio antes de Impuesto de una entidad residente en dicha jurisdicción. Las normas del Modelo deberían anticiparse, con una respuesta acorde, a escenarios en los que la corrección por parte de una Administración fiscal del Beneficio antes de Impuesto de un segmento no digital repercuta en la determinación del Beneficio Residual de un segmento digital, ejemplo: cuestionar el criterio de asignación de gastos comunes entre las diferentes líneas de negocio. En este sentido, hay que considerar que habrá un cierto desfase temporal entre el momento en que se realizan los cálculos para aplicar las normas del Modelo a un determinado ejercicio y el momento en que dicho ejercicio se somete a una auditoria, lo que requiere de regulación al efecto.

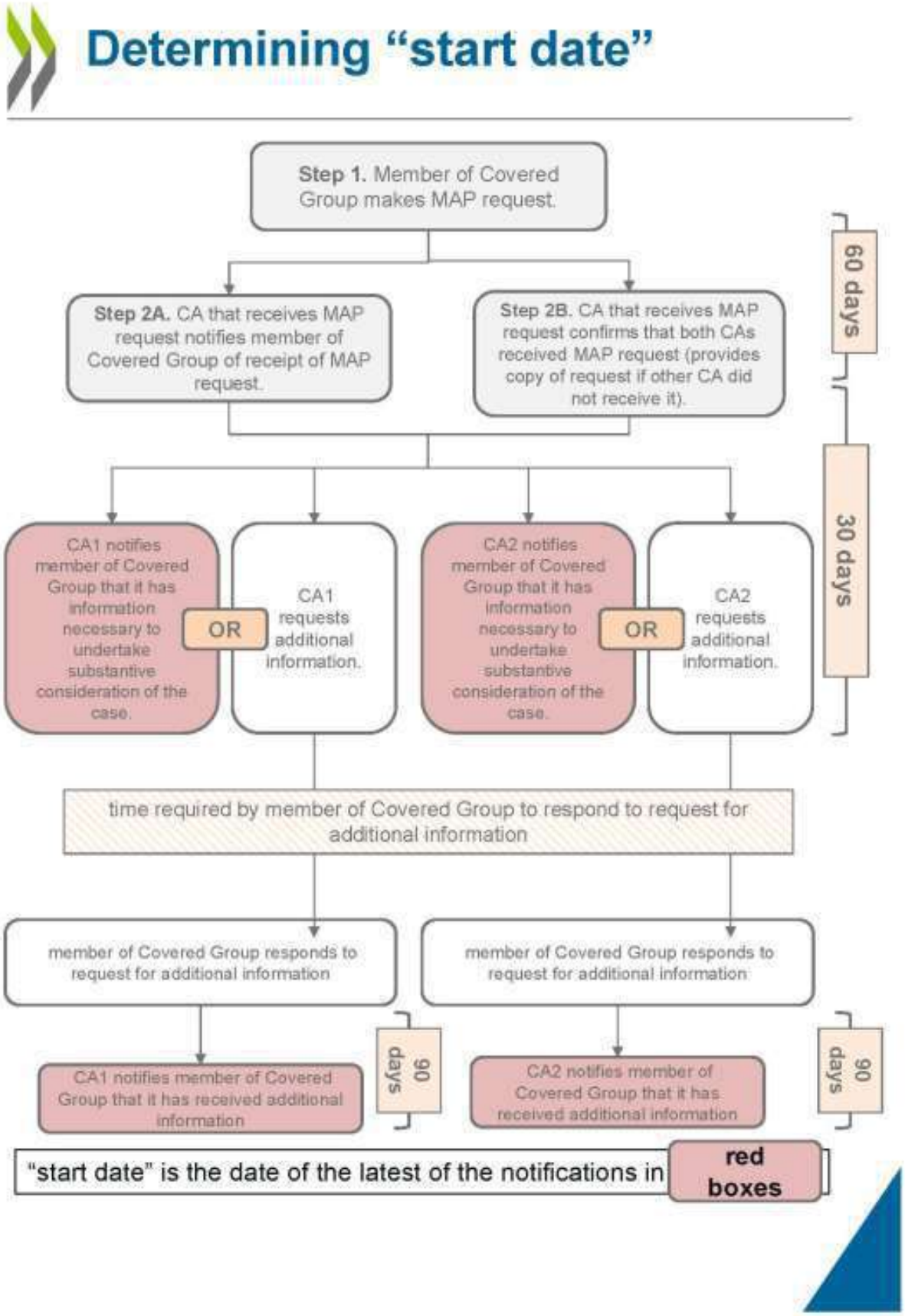
Finalizamos estas reflexiones, haciéndonos la misma pregunta que nos hacíamos al concretar las reflexiones del Foro celebrado el 18 de mayo de 2022, ¿Resolverán los Pilares todos los problemas que actualmente plantea la Fiscalidad Internacional?, Precios de Transferencia, Procedimientos Amistosos, Controles Multilaterales, etc. En tanto las normas de los dos Pilares no echen a andar y su aplicación práctica ponga de manifiesto las grietas de ambos Modelos, no es posible aventurar si la **"Solución en dos Pilares"** efectivamente ha dado respuesta a los desafíos fiscales de la digitalización de la economía. Lo que sí ha quedado de manifiesto, según lo acontecido en los últimos años, es que la Fiscalidad debe ir mucho más acompasada a los cambios que se producen en la economía, debe reaccionar con más rapidez a los mismos; cuanta más

tardía sea la respuesta fiscal más grande será la brecha a cerrar, lo que significa que los problemas originales se habrán consolidado e inclusive agrandado.

De cualquier forma, no está de más señalar que el tiempo ha demostrado que la Fiscalidad con mayúsculas en una fuente inagotable de problemas, de manera que cuando se cierra uno o incluso antes, surge otro. En un par de años, la imparable evolución tecnológica, sin duda, construirá otros nuevos modelos de negocios que escaparan nuevamente de tributación, precisamente porque no habrá nexo que anude las rentas generadas por ellos a las normas tributarias en vigor. Si la economía es dinamismo en estado puro, la fiscalidad necesariamente debería reunir la misma cualidad.

Anexo:


Dispute resolution panel process
Overview with indicative timeline
MAP stage
Step 1. Member of Covered Group makes MAP request
Step 2. CA that receives MAP request notifies member of Covered Group of receipt of MAP request and confirms that both CAs received MAP request.
Step 3. Determine "start date" of MAP case for purposes of two-year period after which dispute resolution panel mechanism can be triggered
"Start date" approximately 90-180 days from MAP request (plus time required for member of Covered Group to respond to any request(s) for additional information).
Request 2 years after "start date"
Appointment of dispute resolution panel
Step 4. Request by member of Covered Group for dispute resolution panel
Step 5. CAs agree statement of information and Terms of Reference. CAs appoint members of dispute resolution panel, who then appoint Chair.
CAs have 60 days from the request for a dispute resolution panel to appoint CA and independent panel members. Independent panel members then have 60 days from the latest of their appointments to pick Chair from the list of experts.
Dispute resolution panel deliberation and choice of resolution
Step 6. CAs submit proposed resolutions and supporting position papers
Step 7. CAs submit reply submissions
Step 8. Dispute resolution panel chooses one of the two proposed resolutions
CAs have 60 days from appointment of Chair to submit proposed resolutions and position papers. CAs have 60 days from submission of proposed resolutions to make reply submissions (if any). Dispute resolution panel has 180 days from appointment of Chair to choose one of the two proposed resolutions.
Implementation
Step 9. CAs conclude mutual agreement that reflects dispute resolution panel choice of proposed resolution
CAs conclude mutual agreement that reflects dispute resolution panel choice of one of the two proposed resolutions following Covered Group acceptance of proposed CA resolution.


Determining "start date"
Step 1. Member of Covered Group makes MAP request.
Step 2A. CA that receives MAP request notifies member of Covered Group of receipt of MAP request.
Step 2B. CA that receives MAP request confirms that both CAs received MAP request (provides copy of request if other CA did not receive it).
60 days
30 days
CA1 notifies member of Covered Group that it has information necessary to undertake substantive consideration of the case.
OR
CA1 requests additional information.
CA2 notifies member of Covered Group that it has information necessary to undertake substantive consideration of the case.
OR
CA2 requests additional information.
time required by member of Covered Group to respond to request for additional information
member of Covered Group responds to request for additional information
member of Covered Group responds to request for additional information
CA1 notifies member of Covered Group that it has received additional information
90 days
CA2 notifies member of Covered Group that it has received additional information
90 days
"start date" is the date of the latest of the notifications in
red boxes

Appointment of dispute resolution panel
Panel deliberation and decision

Steps 4-9

Step 4. Request by member of Covered Group for dispute resolution panel

30 days

Step 5A. Competent Authorities agree statement of information [Article 19(10)]

30 days

Step 5B. Competent Authorities agree Terms of Reference [Article 19(11)]
Step 5C. Competent Authorities appoint CA and independent members of dispute resolution panel [Article 19(15)(b)]

60 days

Step 5D. Dispute resolution panel members select Chair [Article 19(15)(b)]

60 days

Step 6. Competent Authorities submit proposed resolutions and supporting position papers [Article 19(27)(a) and 19(27)(b)]

60 days

Step 7. Competent Authorities submit reply submissions [Article 19(27)(c)]

60 days

Step 8. Dispute resolution panel delivers its decision [Article 19(27)(i)]

90 days

Step 9. Competent Authorities reach mutual agreement that reflects outcome of dispute resolution panel decision [Article 19(2)(a)]

Total time from Step 4 to 9: approximately **390 days**

BIBLIOGRAFIA.

- Allevato, Giulio y de Vito, Antonio. (2021). "Gravar la economía digital: ¿es un impuesto sobre los servicios digitales la solución adecuada?". Cuadernos de Información Económica. (Enero, Febrero), págs. 23-32.
- Calderón Carrero, José Manuel. (2018). "El Paquete Europeo (2018) en materia de Fiscalidad de la Economía Digital". Carta Tributaria. Revista de Opinión, 39(2).
- Calderón Carrero, José Manuel. (2022). "La transformación del marco fiscal internacional resultante de la Reforma Fiscal Global". Revista española de Derecho Financiero, nº 193 (Enero, Marzo).
- Campos Martínez, Y. A. (2019). "La presencia económica digital significativa como solución a los retos de la tributación directa en la economía digital". Revista Quincena Fiscal, 21, págs. 51-92.
- Carbajo Vasco, Domingo. (2019). "De la tributación de la economía digital a BEPS 2.0 ¿Una nueva etapa de la fiscalidad internacional?". Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales, 12, págs. 41–64.
- García Novoa, Cesar. (2022). La revolución *"ma non troppo"* de la fiscalidad internacional. *Taxlandia*. (Septiembre).
- OCDE (2021). "*Statement on a Two Pillar Solution to address the Tax challenges arising from the digitalisation of the economy*" (Declaración sobre la solución en dos Pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía).
- OCDE (2022). "*Progress Report on Amount A of Pillar 1"* (Informe de Progreso de la Cantidad A del Pilar 1).
- OCDE (2022). "*Progress Report on the Administration and Tax Certainty Aspects of Amount A of Pillar One* " (Informe de Progreso sobre los Aspectos de Certeza Fiscal y Administración de la Cantidad A del Pilar 1).
- Unión Europea (2018). Propuesta de Directiva del Consejo, por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa. COM/2018/0147, de 21 de marzo.
- Unión Europea (2018). Propuesta de Directiva del Consejo relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que gravan los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales. COM /2018/0148, de 21 de marzo.

- Unión Europea (2018). Recomendación de la Comisión 1650, de 21 de marzo, relativa a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa.

FUNDACIÓN PARA LA PROMOCIÓN

DE LOS ESTUDIOS DE DERECHO FINANCIEROS.

FORO DE FISCALIDAD INTERNACIONAL. 18 de mayo de 2022

Grupos Multinacionales. **«Propuesta de Tributación Mínima Global». Pilar 2**

INDICE

PRIMERA PARTE

INTRODUCCIÓN

APARTADO PRIMERO. OCDE. PILAR.

I. Documentos base del estudio.

II. Objetivo.

III. Fuerza vinculante.

IV. Ámbito subjetivo.

V. Excepciones.

VI. Tipo de gravamen de la tributación mínima global.

VII. Normas GloBE.

VIII. Determinación del Impuesto Complementario, Top-up Tax.

- Impuesto Complementario según «Regla de Inclusión de Ingresos».
- Impuesto Complementario según «Regla de Pagos Infragravados».

IX. Entidad obligada al pago del Impuesto Complementario.

- Regla de Inclusión de Rentas
- Regla de Pagos Infragravados.

X. Previsión de entrada en vigor.

APARTADO SEGUNDO. UNIÓN EUROPEA. PROPUESTA DE DIRECTIVA.

I. Propuesta de DIRECTIVA DEL CONSEJO relativa a la garantía de un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales en la Unión. COM/2021/823, publicada el 22 de diciembre de 2021.

II. Fuerza Vinculante.

III. Ámbito Subjetivo.

IV. Excepciones.

V. Tipo de gravamen de la tributación mínima global.

VI. Normas Tributación Mínima Global.

VII. Entidad obligada al pago del IC.

- Regla de Inclusión de Rentas.
- Regla de Pagos Infragravados.

VIII. Fecha previsible de entrada en vigor.

IX. Compatibilidad de estas normas con las normas de «Transparencia Fiscal Internacional»

X. Tipos Nominales del Impuesto sobre Beneficios en la Unión Europea.

XI. Estado actual de la Propuesta de Directiva.

a) ECOFIN 15 DE MARZO DE 2022.

b) ECOFIN 5 DE ABRIL DE 2022.

c) ECOFIN 24 mayo de 2022.

d) ECOFIN 17 junio de 2022

APARTADO TERCERO.- DIFERENCIAS ENTRE NORMAS OCDE Y NORMAS EN PROPUESTA DE DIRECTIVA UE.

APARTADO CUARTO. LA SITUACIÓN EN ESPAÑA.

I. Tributación Mínima Doméstica.

1. Ámbito subjetivo.

2. Excepciones.

3. Tipo de gravamen mínimo.

4. Compatibilidad de esta norma con un Impuesto Mínimo Domestico GloBE.

II. Impacto en España de las normas del Modelo Pilar 2.

III. Implementación de las normas Pilar 2.

SEGUNDA PARTE.

TURNO DE INTERVENCIONES.

REFLEXIONES FINALES.

«Propuesta de Tributación Mínima Global»

PRIMERA PARTE

INTRODUCCIÓN

Una vez publicadas las Acciones del Plan BEPS en el año 2015, con excepción, como se recordará de la Acción 1, se abre en el ámbito de la OCDE la era Post BEPS.

En relación con la Acción 1, Economía Digital, se señala que pese a los trabajos desarrollados sobre la misma no terminaban de cristalizar los criterios necesarios para abordar satisfactoriamente la arquitectura de la tributación de los nuevos modelos de negocio, sin presencia física en los Estados, en los que las nuevas tecnologías de la información y la comunicación tienen el rol principal.

En esta etapa Post BEPS, los esfuerzos de la OCDE se han concentrado en diseñar esta estructura fiscal que permita a los Estados exigir impuestos a aquellas empresas que sin presencia física en sus jurisdicciones generan valor en ellas. Fruto de los primeros estudios de esta nueva etapa es el informe provisional de la OCDE publicado el 16 de marzo de 2018, bajo el título de «Desafíos fiscales derivados de la digitalización»; a partir de esta fecha continúan los estudios en esta área y es con el documento «Programa de trabajo para el desarrollo de una solución consensuada ante los retos fiscales derivados de la digitalización de la economía, publicado el 31 de mayo de 2019, cuando se presenta la solución a estos desafíos a través de un Modelo en dos Pilares:

- 👉 Pilar 1.- Su objetivo es otorgar ingresos tributarios a las jurisdicciones de mercado en base a los negocios digitales desarrollados en dichas jurisdicciones por empresas que carecen de presencia física en las mismas y para ello se centra en buscar nuevos criterios para definir el nexo y para asignar beneficios.

- 👉 Pilar 2.- Su objetivo es que los beneficios de los grupos multinacionales de todos los sectores tributen a un tipo impositivo global mínimo.

Mientras que **el Pilar 1 se centra en las actividades o negocios digitales, el Pilar 2 enfoca el nivel de tributación de las jurisdicciones**.

A partir de dicha fecha [31 de mayo de 2019] se ha seguido profundizando en el estudio del Modelo con la publicación de sucesivos documentos que poco a poco van perfilando la estructura de los dos Pilares, hasta llegar al 8 de octubre de 2021, en que la OCDE publicó la «Declaración sobre la solución en dos Pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía», que refleja el Acuerdo

Multilateral al que se adhirieron 137 jurisdicciones de las 141 que conforman el Marco Inclusivo OCDE/G20, lo que se interpreta como un gran éxito en la historia de la cooperación fiscal internacional.

La citada Declaración fue ratificada, primero por los Ministros de Finanzas de países del G20 y Gobernadores de Bancos Centrales en la cumbre celebrada el 13 de octubre de 2021 y en segundo término por los Jefes de Estado y de Gobierno de países del G20 en la cumbre de 30 y 31 de octubre de 2021. Pues bien, este Foro se va a ocupar del Pilar 2, debido fundamentalmente a que su estudio se encuentra en grado más avanzado que el Pilar 1 y además está más consensuado por los Estados, de hecho, su filosofía se entiende mejor que la del Pilar 1 y su aplicación práctica, en principio, plantearía menos problemas o de más fácil solución que los del Pilar 1.

El análisis se hará, primero, desde el lado de la OCDE y, en segundo término, desde el lado de la Unión Europea (UE), habida cuenta que ésta, en paralelo a la actividad realizada por la OCDE, también ha preparado estudios al respecto convenientemente alineados con las normas del Pilar 2.

APARTADO PRIMERO. OCDE – PILAR.2

I. Documentos base del estudio

(pueden consultarse los documentos originales haciendo clic en los títulos)

1. «*Tax challenges arising from the digitalisation of the economy - global anti-base erosion model rules (Pilar Two)*», aprobado por el Marco Inclusivo OCDE/G20, y publicado el 20 de diciembre de 2021, documento que desarrolla en 10 Capítulos las *Model Rules* del Pilar 2, relativas a la implementación de una tributación mínima global para los grupos multinacionales.

2. «*Tax challenges arising from the digitalisation of the economy. Commentary to the global anti-base erosion model rules (Pilar Two)*», aprobado por el Marco Inclusivo OCDE/G20, y publicado el 11 de marzo de 2022. A lo largo de sus 10 Capítulos, recoge en detalle una serie de comentarios que coadyuvan a una mejor comprensión de las reglas del Pilar

3. Como complemento al documento anterior, en la misma fecha, se publica el documento «*Tax challenges arising from the digitalisation of the economy - global anti-base erosion model rules (Pilar Two). Examples*», que en 7 Capítulos desarrolla una serie de ejemplos ilustrativos de la metodología a seguir para la aplicación práctica de las normas del Modelo Pilar 2.

De estos documentos se han extraído las NOTAS del Modelo que se comentan a continuación:

II. Objetivo.

Las normas Pilar 2, denominadas «*GloBE Rules*» (Normas mundiales Antierosión de Bases Imponibles) o Impuesto Global anti BEPS, a diferencia del objetivo perseguido por las Acciones BEPS publicadas en 2015, no tienen el punto de mira puesto en el abuso sino que lo que pretenden es que los grupos multinacionales no tributen por debajo de un determinado nivel (nivel mínimo de tributación), con independencia de que el tipo efectivo de gravamen que hayan soportado las diferentes sociedades que componen el grupo, en la jurisdicción de residencia, sea inferior a este tipo mínimo.

Dicho de otro modo, las normas Pilar 2 persiguen terminar con la competencia a la baja de tipos del Impuesto sobre Beneficios entre las diferentes jurisdicciones, eliminando así los incentivos de los grandes grupos para localizar filiales en territorios de baja o nula tributación. Se trata en definitiva, en un entorno globalizado, de sentar las bases para una tributación justa de las empresas.

III. Fuerza vinculante.

Las normas responden a la categoría de «Enfoque Común», lo que significa que los Estados no están obligados a implementarlas, si bien, si deciden llevar a cabo esta implementación, deberá hacerse de manera consistente con las *Model Rules.*

En cuanto a los Estados que no implementen las normas, deberán aceptar su aplicación a sus filiales por parte los que sí lo hicieron.

IV. Ámbito subjetivo.

Las normas Pilar 2 se dirigen a Grupos multinacionales cuyos ingresos financieros reflejados en los estados financieros consolidados superen 750.000.000 €, en dos de los cuatro años fiscales anteriores al año en que se analiza la situación. Esta cifra no se ha elegido de manera arbitraria, sino que se ha hecho coincidir con la cifra requerida para que los grupos presenten el *«Country by Country Report»*, derivado de la Acción 13 de BEPS (2015), a los efectos de aprovechar sinergias. De hecho, los datos que suministran los grupos a través del *CbC Report*, van a ser, en buena medida, utilizados en la aplicación práctica de las normas del Modelo.

Por otra parte, también se prevé que las jurisdicciones puedan extender la aplicación de las normas a sociedades del grupo residentes en el mismo Estado que la matriz, para evitar discriminación entre entidades nacionales y extranjeras pertenecientes al mismo grupo y asimismo se prevé que se puedan aplicar las normas a grupos nacionales, aun cuando no alcancen las cifras señaladas en el párrafo anterior.

V. Excepciones. Se excluyen de la aplicación de estas normas, entre otras, las siguientes rentas:

i) Por razón de gozar de exención en el Impuesto sobre Beneficios, las rentas obtenidas por: i) entidades gubernamentales, ii) organizaciones internacionales,

iii) entidades sin fines de lucro, iv) fondos de pensión, v) vehículos de inversión inmobiliaria y fondos de inversión que sean cabecera de un grupo multinacional. A su vez, quedan fuera del ámbito de las normas del Modelo las entidades que estén participadas en un 95% por entidades excluidas del mismo.

ii) Por razón de cuantía, «*Minimis».* Las normas no se aplican a las jurisdicciones en las que el nivel de ingresos del grupo multinacional sea inferior a 10.000.000 € y los beneficios sean inferiores a 1.000.000 €. Se trata de reducir la carga que implica para las entidades, la aplicación del Modelo y para la Administración, su verificación.

iii) Por razón de aplicación de normas fiscales especiales.- Rentas de Transporte Marítimo Internacional, rentas reguladas en el artículo 8 del Modelo Convenio de la OCDE, se atiende a la utilización intensiva de capital por parte de las empresas integradas en este sector, al largo ciclo de vida económico del transporte marítimo internacional, volatilidad de la actividad, etc.

VI. Tipo de gravamen de la tributación mínima global.

Los Estados han acordado que el tipo de tributación efectiva mínima global ha de situarse en el 15%, por lo que si el tipo efectivo de gravamen de una determinada jurisdicción es inferior al tipo mínimo fijado, se aplicará el **Impuesto Complementario, «*Top up Tax*»** [a cuyos elementos básicos y normas reguladoras nos referiremos en el punto B) siguiente] respecto de las rentas obtenidas por las filiales residentes en esta jurisdicción. El porcentaje del 15 por 100 de alguna manera, aspira a cierto equilibrio entre los diferentes tipos de gravamen existentes.

VII. Normas *GloBE*. Las normas a través de las que el Modelo Pilar II pretende hacer efectiva dicha tributación mínima global son:

1.- «Regla de Inclusión de Rentas», «*Income inclusión rule*»

La renta que ha tributado a un tipo efectivo inferior al 15%, se somete a tributación adicional o complementaria al tipo resultante de la diferencia entre el tipo efectivo de la jurisdicción y el 15%. Ésta se considera «**Regla primaria»,** lo que significa que una vez aplicada, ya no entraría en juego la recogida en el número 2 siguiente. OPERA EN RESIDENCIA.

2.- «Regla de Pagos Infragravados», «*Under Taxed Payments Rule*» A través de ésta se garantiza que, cuando a las filiales del grupo no se les pueda aplicar la «***Income Inclusión Rule***», en sede de la matriz, debido a que el Estado de la matriz no tiene implementada dicha regla, el resto de filiales del grupo residentes en un Estado que tenga implementada la "*Under Taxed Payments Rule*" se harán cargo del Impuesto Complementario que correspondería, en su caso, a la matriz, a través del ajuste correspondiente. Este ajuste puede realizarse mediante el ingreso del Impuesto Complementario atribuido a la jurisdicción "*Under Taxed Payments Rule*" o por la

denegación de deducción de un determinado volumen de gasto consecuencia de haber convertido el Impuesto Complementario en renta gravable (aumento de la Base Imponible).

La regla se considera como mecanismo de protección respecto de la regla primaria, aplica cuando la matriz última del grupo reside en un país que no tiene implementado el «Impuesto Mínimo Global» a través de la «*Income Inclusion Rule*» o en caso de que aplique esta regla, dicha matriz última y las filiales residentes en la misma jurisdicción están sujetas a bajo nivel de tributación. De acuerdo con este encaje, esta regla se cataloga como «Regla secundaria» o de cierre.

3.- «Regla de sujeción a impuestos», *«Subject to tax rule».-* Norma convenida que permite al Estado de la fuente aplicar retenciones sobre determinados pagos a entidades vinculadas cuando el ingreso de contrapartida está gravado en residencia a un tipo nominal inferior al 9%.

Esta regla es complementaria de la anterior, «Regla de pagos infragravados». Aunque en principio la regla operaría para pagos de intereses, cánones y determinados servicios intragrupo, no se descarta que pueda aplicar también a ganancias de capital.

Las normas *GloBE* funcionan de manera entrelazada, por lo que se refiere a las dos primeras, servirán de base para que los países puedan incorporarlas a su normativa doméstica. En cuanto a la relativa a «*Subject to tax rule»,* habida cuenta que incide directamente en los Convenios de Doble Imposición, habrá de redactarse una norma modelo convenida *ad hoc*, «*Subject to tax rule*», acompañada de los correspondientes comentarios, a incluir probablemente en la próxima versión del Modelo Convenio de la OCDE, ambos servirán de guía, para profundizar en la filosofía y alcance de la norma, tanto a Administraciones fiscales, como a contribuyentes. Para insertar esta norma en los Convenios en vigor es casi seguro que de nuevo se acuda a la fórmula de un Convenio Multilateral.

VIII. Determinación del Impuesto Complementario, *Top-up Tax.-* El cálculo del Impuesto Complementario (en adelante, el IC) se realiza por la matriz del grupo multinacional, no en vano dispone de información completa de todas las sociedades del grupo, pues es la que elabora los estados financieros consolidados del mismo.

IC según «Regla de Inclusión de Ingresos».- Su cálculo implica dar los siguientes pasos:

PASO 1.- Determinación del tipo efectivo del Impuesto sobre beneficios en cada una de las jurisdicciones en que opera el grupo. Ello se realiza del siguiente modo

i) Se calculan a nivel de cada entidad residente en una jurisdicción determinada la Renta Neta Ajustada (Renta *GloBE*) y el Impuesto Computado o Cubierto Ajustado (ICA).

El ICA es el Impuesto sobre Beneficios o Impuesto equivalente

ii) Se determina el tipo efectivo del impuesto a nivel de cada jurisdicción:

(Sumatorio de ICA de las entidades residentes en la jurisdicción) / (Sumatorio de Renta *GloBE* de las entidades residentes en la jurisdicción).

Las magnitudes de Renta *GloBE* y de ICA se obtienen a partir del resultado contable y del impuesto sobre beneficios pagado de cada una de las entidades residentes en la jurisdicción, determinados ambos con normas IFRS «*International Financial Reporting Standards*» o normas US GAAP[15] (según los datos financieros que se preparan para confeccionar el Balance y la Cuenta de Pérdidas y Ganancias consolidados del grupo, antes de practicar los ajustes de consolidación y de eliminar los resultados intragrupo). A continuación, sobre dichas cifras se aplican los ajustes *GloBE*, siendo su resultado la Renta *GloBe* que siendo una renta fiscal no es nuestra Base Imponible, aunque ciertamente en algunos aspectos se le aproxima.

Es fundamental a la hora de cuantificar los dos componentes de la fracción que conducen al tipo efectivo de gravamen, verificar que guardan correlación entre sí, esto es, que los impuestos computados en el numerador se corresponden exactamente con las rentas computadas en el denominador. Ejemplo: si se excluye del denominador una renta que ha sido objeto de tributación parcial, igualmente habrá que corregir el numerador en el importe de dicha imposición[16].

PASO 2.- Verificación del diferencial de tipos impositivos a nivel de jurisdicción.

- Si el tipo efectivo del Impuesto sobre beneficios obtenido en la jurisdicción es > al 15 %, no procede IC respecto de las rentas generadas en esa jurisdicción para el grupo.

- Si el tipo efectivo del Impuesto sobre beneficios obtenido en la jurisdicción es < al 15 %, procede el IC respecto de las rentas generadas en esa jurisdicción para el grupo.

PASO 3.- Cálculo del IC a nivel de jurisdicción.

i) Se determina la base a nivel de jurisdicción sobre la que ha de aplicarse el tipo adicional de gravamen (diferencial de tipos), como sigue:

(Sumatorio de Renta *GloBE* de las entidades residentes en la jurisdicción – Sumatorio de Rentas exentas por sustancia económica de las entidades residentes en la jurisdicción)

[15] Normas contables generalmente aceptadas a nivel internacional.

[16] Ejemplos: 1) Exención del 95% de los dividendos: al no incluir los dividendos en el denominador, se excluye del numerador el impuesto que corresponde a la tributación del 5% de los dividendos. 2) Rentas en Transparencia Fiscal Internacional: las rentas no figuran en el denominador y el impuesto a ellas asociado se excluye del numerador. El impuesto pagado en estos dos casos se asigna a las jurisdicciones de las filiales, a los efectos de determinar el tipo efectivo de gravamen en dichas jurisdicciones.

De esta operación deriva el Beneficio Residual de la jurisdicción, que será la Base sobre la que gira el tipo adicional o complementario.

El Modelo recoge una exención de rentas por razón de sustancia económica, que funciona en los términos expuestos, se trata de las rentas mínimas que se presumen obtenidas por las actividades con sustancia realizadas por las entidades, dichas rentas se cuantifican en función del valor neto contable de los activos materiales y de las nóminas pagadas (5% sobre ambas magnitudes)[17]; con la exclusión de esta renta de la base se pretende incentivar la inversión en sustancia real de las entidades.

ii) IC a nivel de jurisdicción.

IC = (Tipo Adicional x Beneficio residual de la jurisdicción) + Impuesto Complementario Adicional[18] – Impuesto Mínimo Doméstico[19].

PASO 4.- Determinación del IC por entidad.

Para ello se realiza la siguiente operación:

IC de la jurisdicción x (Renta *GloBE* de cada entidad / Renta *GloBE* acumulada de las filiales en la jurisdicción).

Por último, se asigna el IC de las filiales a las entidades matrices.

IC de la filial x (porcentaje de participación de la matriz en la filial).

IC según «Regla de Pagos Infragravados». En esta segunda fórmula, el ejercicio a realizar sigue la siguiente secuencia:

PASO 1.- Cálculo del IC para cada entidad del grupo multinacional, cuya renta está sometida a baja tributación. Se cuantifica en los términos expuestos anteriormente bajo la «*Income Inclusión Rule*".

PASO 2.- Determinación del IC a nivel del grupo multinacional.Sumatorio del IC obtenido para cada entidad sometida a baja tributación que forma parte del grupo multinacional.

PASO 3.- Cómputo del IC a nivel de jurisdicción. El total de IC se asigna a cada una de las jurisdicciones donde residan filiales del grupo que tengan implementada "Under Taxed Payments", de acuerdo con el porcentaje de cada jurisdicción que se determina conforme a la fórmula siguiente:

[17] Estos porcentajes se aplicarán una vez superado el periodo transitorio de 10 años, los porcentajes de partida son 8% sobre activos materiales y 10% sobre nóminas; ambos porcentajes se irán reduciendo hasta alcanzar el 5% citado que se aplicará a partir de 2033. El primero, se reducirá en un 0.2% en los 5 primeros años y en 0,4% en los siguientes 5 años, en tanto que el segundo lo hará en un 0,2% los primeros 5 años y en un 0,8% los 5 años restantes.

[18] El Impuesto Complementario Adicional, refleja el recalculo del IC de un ejercicio determinado, consecuencia de ajustes conocidos y practicados en la contabilidad con posterioridad a dicho ejercicio.

[19] El Impuesto Mínimo Doméstico de la jurisdicción de las filiales se tiene en cuenta como crédito de impuesto en los cálculos que efectúa la matriz.

50% (Número total de Empleados de todas las entidades del grupo localizadas en la jurisdicción / Número de Empleados de todas las entidades del grupo localizadas en todas las jurisdicciones que tengan establecida la regla UTPR)

Más

50% Valor Neto Contable de los Activos Materiales de todas las entidades del grupo localizadas en la jurisdicción/ Valor Neto Contable de los Activos Materiales de todas las entidades del grupo localizadas en todas las jurisdicciones que tengan establecida la regla UTPR.

PASO 4.- Asignación del IC a las filiales residentes en cada jurisdicción. Una vez conocido el IC que se atribuye a cada jurisdicción, este se reparte entre las distintas entidades que residen en dicha jurisdicción, con la misma fórmula apuntada en el PASO 3.

En este caso, el numerador de las fracciones se referirá al número de empleados y al valor neto contable de los activos materiales de cada una de las entidades y el denominador al número de empleados y al valor neto contable de los activos materiales de todas las entidades residentes en la jurisdicción.

Normas a tener en cuenta para la determinación del IC. En el documento aludido en líneas anteriores, de 11 de marzo de 2022, se contienen previsiones referidas a una serie de cuestiones y situaciones que de alguna manera afectan a la determinación de la Renta *GloBE* y del ICA. Entre otras, se citan:

- Normas para cuantificar las rentas netas de la entidad (beneficios menos pérdidas: i) exclusión de beneficios basado en sustancia, ii) dividendos, iii) gastos financieros[20], iv) gastos no deducibles, etc
- Normas para cuantificar los impuestos cubiertos ajustados: i) impuestos a computar, ii) cambios en el tipo de gravamen, iii) diferencias permanentes y temporales, etc.
- Normas relativas a operaciones intragrupo: i) reestructuraciones empresariales ii) adquisiciones y enajenaciones, iii) entrada y salida de entidades del grupo, iv) asignación de beneficios entre Casa Central y Establecimiento Permanente, v) grupos en fase inicial de actividad internacional, vi) ajustes para garantizar que en la valoración de las operaciones intragrupo se ha seguido el principio de libre competencia etc.
- Normas referidas a estructuras de holding y regímenes de neutralidad fiscal,
- Normas referidas a la opción «*Safe Harbour*»: con esta opción se trata de evitar

[20] Los gastos derivados de financiación intragrupo no se incluyen en la determinación de los beneficios o pérdidas de la entidad a efectos del cálculo de la renta neta ajustada.

que los grupos hayan de calcular el impuesto mínimo respecto de operaciones/rentas que probablemente se hayan gravado» a tipo igual o superior al tipo de gravamen mínimo. El efecto sería que el grupo no calcularía el tipo de gravamen efectivo en esa jurisdicción, lo que conllevaría que el Impuesto Complementario para las entidades ubicadas en la jurisdicción *«Safe Harbour»* sería 0 para el año en que se reuniesen las condiciones de la opción. A título de ejemplo: aquellas jurisdicciones en las que se hubiere establecido un impuesto mínimo doméstico.

- Normas transitorias.
- Normas de Administración y Gestión del Régimen. i) obligaciones formales del grupo, tales como la presentación de determinada información: estructura del grupo, identificación de todas las sociedades que le conforman, tipo efectivo de gravamen de las jurisdicciones, así como otros datos necesarios para el cálculo del IC, ii) revisión por las Administraciones de los cálculos efectuados por las entidades y así mismo revisión de la opción «*Safe Harbour*» y demás aspectos administrativos imprescindibles para asegurar que la aplicación de la medida alcanza la finalidad prevista en las normas.

IX. Entidad obligada al pago del IC

- **Regla de Inclusión de Rentas.**

En principio, la entidad obligada al pago es la matriz última, siempre que su Estado de residencia haya implantado en su sistema fiscal el Modelo Pilar 2, en caso contrario, la obligación de pago recae en la última entidad (matriz intermedia) situada en jurisdicción que aplique el Modelo. Dado que en los grupos multinacionales se producen cadenas de participación, el Modelo contempla mecanismos de compensación.

También está prevista la posibilidad de que la jurisdicción de la filial cuyo nivel de tributación efectivo sea inferior al 15%, pueda exigir un «Impuesto Mínimo Doméstico» alineado con las normas *GloBE*, de esta manera el impuesto mínimo global se pagaría en la propia jurisdicción en que resida la filial y sería tenido en cuenta, como crédito de impuesto, en el cálculo a realizar por la matriz.

- **Regla de Pagos Infragravados**.

En este caso, la entidad obligada al pago del IC es la que realiza el pago vinculado que origina el ingreso en una jurisdicción de baja tributación.

X. Previsión de entrada en vigor. La previsión es que la norma del Modelo Pilar 2 relativa a «Inclusión de Rentas entre en vigor el **1 de enero de 2023»**, en tanto que la de «Pagos Infragravados» lo haga en 2024, con este desfase se pretende ver cómo ha funcionado la aplicación de la «Regla Primaria», antes de aplicar la «Regla Secundaria».

También se prevé que con posterioridad a la entrada en vigor, el Marco Inclusivo lleve a cabo una revisión inter pares de las normas domesticas de transposición de los Estados, a los efectos de verificar si se adaptan a la letra y a la filosofía de las normas del Modelo.

APARTADO SEGUNDO. UNIÓN EUROPEA.PROPUESTA DE DIRECTIVA

I. Propuesta de DIRECTIVA DEL CONSEJO relativa a la garantía de un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales en la Unión. COM/2021/823, publicada el 22 de diciembre de 2021.

Las normas incorporadas en la Propuesta de Directiva, que se estructura en 11 Capítulos y 57 Artículos, son coherentes con el Acuerdo alcanzado en la OCDE el 8 de octubre de 2021 y siguen las Reglas del Modelo incorporadas en el Documento OCDE publicado el 20 de diciembre de 2021, al que nos referimos en el Apartado Primero, si bien, con los ajustes precisos para garantizar la compatibilidad de éstas con los principios comunitarios y con el derecho primario de la Unión Europea (UE).

La Propuesta, al igual que las reglas del Modelo Pilar 2, pretende frenar los modelos de negocio que vierten sus rentas en jurisdicciones de baja o nula tributación, poniendo límite a la competencia fiscal a la baja del tipo de gravamen del Impuesto sobre Beneficios en el territorio de la UE. Asimismo, persigue un segundo objetivo, que no es otro que garantizar en el largo plazo un amplio nivel de coordinación de las legislaciones nacionales para aplicar de manera consistente las normas del Pilar 2, de esta forma se dará certeza jurídica a los grupos multinacionales que operen en el mercado único, poniendo fin a los problemas que conlleva la aplicación de normativas diversas.

Para facilitar la aplicación de las normas de «Tributación Mínima Global», se contempla que la Comisión evalúe si jurisdicciones de terceros Estados disponen de una «Regla de Inclusión de Rentas equivalente» o similar a la contenida, en su caso, en la Directiva, ello de conformidad con lo dispuesto en el artículo 51, apartado 2. Así estos Estados figurarían en una lista anexa a la Directiva e incluso se especula con la posibilidad de elaborar una especie de lista negra.

Puesto que las normas recogidas en la Propuesta de Directiva son prácticamente reflejo de las del Pilar 2 OCDE, se hará una mínima referencia a las mismas, destacando los aspectos que presenten matices diferentes aunque dichas diferencias sean de escasa relevancia.

Propuesta de DIRECTIVA DEL CONSEJO relativa a la garantía de un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales en la Unión. COM/2021/823, publicada el 22 de diciembre de 2021.

II. Fuerza vinculante. En el espacio de la UE y dado que la herramienta a través de la que se pretende implantar la «Tributación mínima global» es una Directiva, no cabe hablar de «Enfoques comunes», los Estados tienen obligación de transponer las normas de la Directiva a su legislación interna en el plazo previsto en la misma, de ahí que todos los grupos multinacionales europeos afectados quedarán obligados a su cumplimiento, lo que de alguna manera supone una diferencia relevante respecto de grupos no europeos, en los que la aplicación de las normas será voluntaria.

III. **Ámbito Subjetivo**. La Imposición Mínima se aplica:

- A los grupos internacionales con matriz y filiales ubicadas en Estados miembros de la UE, cuyo volumen de negocio sea igual o superior a 750.000.000 €. Aplica no solo a filiales extranjeras, sino también a filiales residentes y a EP ubicados en el Estado de residencia de la matriz.

- A los grupos nacionales, con volumen de negocio de al menos 750.000.000 €, si bien estos grupos verán reducido su Impuesto Complementario a 0 durante los primeros 5 años fiscales, a partir de aquel en que el grupo reúna los requisitos para considerarse incluido en el ámbito de la Directiva; el año fiscal a partir del cual se realizará este cómputo será 2023.

- A las filiales situadas en Estados miembros cuya matriz esté situada en terceros países, en este caso a través del «Impuesto Mínimo Doméstico».

IV. **Excepciones**. La norma, siguiendo la metodología OCDE, también prevé ciertas excepciones para diversas rentas por las siguientes razones: i) gozar de exención en el Impuesto sobre Beneficios, ii) cuantía irrelevante, «*Minimis»,* iii) aplicación de normas fiscales especiales, iv) sustancia económica.

V. **Tipo de gravamen de la tributación mínima global.** El tipo de gravamen efectivo mínimo global previsto en la Propuesta de Directiva, en línea con el propuesto en el Pilar 2, es el 15%.

VI. Normas Tributación Mínima Global. La aplicación del régimen, en el ámbito de la UE, descansa en las reglas del Pilar 2 a incluir en la normativa doméstica: «Regla de Inclusión de Rentas», «*Income Inclusión Rule/*» y «Regla de Pagos Infragravados», «*Under Taxed Payments Rule*». Esta última solo aplicará en aquellos casos en que la matriz esté situada en un tercer Estado que no haya implementado la «Regla de Inclusión de Rentas», o cuando la matriz residente en un Estado Miembro esté sujeta a un nivel bajo de tributación.

En la Propuesta de Directiva se hace también referencia a la norma de «Sujeción a Impuestos», *«Subject to Tax Rule»*, si bien, habida cuenta que la misma va a tener su campo de actuación en los Convenios de doble imposición, serán los Estados, en la medida en que lo estimen apropiado, los que la incluirían en los Convenios bilaterales. En cuanto a la metodología seguida para llegar a la cuantificación del Impuesto Adicional

o Complementario es espejo de la recogida en el Modelo Pilar 2, descrita de manera resumida en el Apartado PRIMERO anterior.

VII. Entidad obligada al pago del IC.

- **Regla de Inclusión de Rentas**.

La tributación mínima, como ya es sabido, afecta a las filiales ubicadas en jurisdicciones de la Unión Europea que no alcancen el nivel mínimo de tributación y será la matriz última la obligada a soportarlo, si reside en Estado miembro de la UE. En caso de que la misma no residiese en un Estado miembro, sería la matriz intermedia residente en Estado miembro la obligada al pago.

- Regla de Pagos Infragravados.

Como se indicó en el Apartado PRIMERO IX, en este caso, la entidad obligada al pago del IC es la que realiza el pago vinculado cuya contrapartida origina un ingreso que se anota en una jurisdicción de baja tributación.

VIII. **Fecha previsible de entrada en vigor**. Se prevén como fechas de transposición y entrada en vigor de la futura Directiva: «Regla de Inclusión de Rentas», 31 de diciembre de 2022 y 1 de enero de 2023, respectivamente, Regla de Pagos Infragravados», 31 de diciembre de 2023 y 1 de enero de 2024.

Sin embargo, en la reunión del ECOFIN de 15 de marzo de 2022, los Estados debatieron la posibilidad de retrasar la entrada en vigor de las norma un año. Las previsiones iniciales se entienden muy optimistas, habida cuenta de la complejidad de las normas, por lo que es de esperar que la demora de la entrada en vigor de la Directiva sea superior al año inicialmente propuesto.

IX. **Compatibilidad de estas normas con las normas de «Transparencia Fiscal Internacional»**

En el Preámbulo de la Directiva se señalan las posibles colisiones de las normas del Pilar 2 con las existentes en el marco de las Directivas contra la elusión fiscal, más concretamente con las normas sobre «Transparencia Fiscal Internacional»[21], Directiva 2016/1164/UE, *ATAD I,* por su relación con la norma fundamental o primaria del Régimen, «Regla de Inclusión de Rentas». Pues bien, en el Preámbulo ya se dirime esta cuestión, previéndose que se aplicarán primero, las normas de «Transparencia Fiscal Internacional» y en segundo término, las referidas a la «Tributación Mínima Global».

X Tipos Nominales del Impuesto sobre Beneficios en la Unión Europea.

Aunque los tipos de gravamen del Impuesto sobre Beneficios son tipos nominales y el tipo mínimo global se referencia a tipos efectivos, no está demás hacer una breve alusión al tipo nominal medio aproximado del Impuesto sobre Beneficios en la UE, que

[21] Sociedades Extranjeras Controladas (SEC) en lenguaje de la UE.

actualmente es el 23%, así como a algunos otros inferiores a este tipo medio, a los efectos de hacerse una idea del panorama europeo en este sentido. Se destacan como tipos nominales inferiores al indicado, entre otros, los aplicados por: i) Hungría, 9%, ii) Estonia, 20% (el sistema solo grava la distribución de beneficios), iii) Polonia 19%, iv) Irlanda, 15% (tipo aplicable a partir de 2022, con anterioridad el tipo era el 12,5%, tipo que se conserva para determinadas sociedades), v) Luxemburgo, 15% y 17%. Este mapa, si se desea una mayor aproximación a los tipos efectivos de gravamen de una determinada jurisdicción, ha de completarse con las deducciones en cuota, que en ocasiones por los recortes que éstas comportan sobre la cuota íntegra pueden conducir a tipos efectivos inferiores al 15%.

No obstante lo anterior, habida cuenta que el objetivo de la tributación mínima global es impedir el descenso del tipo efectivo del Impuesto sobre Beneficios de los Estados a un nivel inferior al 15%, habrá países que continúen aplicando un tipo de gravamen nominal y efectivo superior al 15%.

XI. Estado actual de la Propuesta de Directiva.- Como ya es bien conocido, las Directivas fiscales han de aprobarse por unanimidad, pues bien, a día de hoy, Polonia es el único Estado de la UE que no ha dado su conformidad plena a la Propuesta de Directiva, aunque hay otros Estados miembros que aun habiendo manifestado su conformidad respecto de la adopción de las medidas del Pilar 2 en la reunión del G20 de octubre de 2021, mantienen reservas. A título de muestra, se traen a colación un escueto resumen de los resultados alcanzados en las tres últimas reuniones del ECOFIN.

1.- ECOFIN 15 DE MARZO DE 2022.

Estados que muestran reservas a la Propuesta de Directiva: Hungría, Estonia, Suecia, Polonia y Malta. Este último estima que los dos Pilares han de ir juntos como un «Paquete». Otros Estados, por el contrario consideran que los dos Pilares no pueden ir a la par, dado que el grado de avance de cada uno sigue ritmos diferentes.

Se acuerda: i) Pilar 1.- avanzar en el estudio ii) Pilar 2.- estudiar posibles cambios en aras de lograr el acuerdo: retrasar la entrada en vigor a 1 de enero de 2024, dudas sobre la «Regla de Inclusión de Rentas», aplicar las normas del Pilar 2 a título voluntario.

2.- ECOFIN 5 DE ABRIL DE 2022.

En este Consejo, Polonia bloqueó el texto que traspone el acuerdo alcanzado en la OCDE en octubre de 2021, refrendado por casi 140 países, para fijar ese tope mínimo para todos los grupos a nivel mundial. Por lo que se refiere al resto de Estados que en la reunión del ECOFIN de marzo de 2022 mostraron ciertas prevenciones al progreso de la Propuesta, en esta ocasión se mostraron conformes, salvo Hungría que no se manifestó.

Polonia insistió en que ambos Pilares han de ir de la mano, la aplicación del tipo de tributación mínimo ha de ir parejo con las tasas digitales, de modo que las empresas

afectadas, tales como Google, Apple, Amazon, Microsoft, Facebook, entre otras, paguen allí donde obtienen sus beneficios y no donde les resulta más ventajoso. Este punto también formaba parte del acuerdo de la OCDE, pero a diferencia de lo que sucede con el Pilar 2, el Pilar 1 no marcha a la misma velocidad y a día de hoy, todavía hay pormenores del Pilar 1 que no están completamente cerrados en la OCDE.

De otra parte, mientras las normas Pilar 2, salvo la relativa a «*Subject to tax*», han de implantarse mediante norma doméstica, las normas del Pilar 1 han de serlo a través de Convenio Multilateral y esto hace que los tiempos de ambos Pilares no vayan coordinados.

3.- ECOFIN de 24 mayo de 2022.

En esta reunión, a última hora se retiró del orden día la votación de la Propuesta de Directiva, sin embargo la Presidencia Francesa está convencida de que en la próxima reunión del ECOFIN, prevista para el día 17 de junio, finalmente se alcanzará el acuerdo, habida cuenta que todos los Estados miembros acordaron adoptar las medidas OCDE del Pilar 2, en la reunión del G20 de octubre de 2021.

No obstante lo anteriormente dicho, en caso de no lograr unanimidad de los Estados para sacar adelante la Propuesta, no se descarta que aquellos Estados que apoyan sin fisuras las normas del Pilar II, decidieran implantar dichas normas a nivel individual.

4.- ECOFIN de 17 junio de 2022.

Contrariamente a lo previsto, en este Consejo no se ha alcanzado el tan deseado acuerdo, pues aunque Polonia finalmente ha expresado su conformidad, Hungría, que en anteriores reuniones del ECOFIN no se manifestó abiertamente, en esta ocasión se ha opuesto rotundamente. Los motivos de rechazo han sido:

i) la guerra con Ucrania

ii) el escenario inflacionista que atravesamos que no aconseja subida de Impuestos (se recuerda que el tipo del Impuesto sobre Beneficios en Hungría es el 9%)

iii) el Pilar 2 no debería implementarse sin que en la OCDE se llegue a un pacto para que las grandes tecnológicas paguen sus impuestos allí donde generan valor.

No obstante lo anteriormente dicho, en caso de no lograr unanimidad de los Estados para sacar adelante la Propuesta, no se descarta que aquellos Estados que apoyan sin fisuras las normas del Pilar II, decidieran implantar dichas normas a nivel individual.

APARTADO TERCERO. DIFERENCIAS ENTRE NORMAS OCDE Y NORMAS EN PROPUESTA DE DIRECTIVA UE.

Como diferencias más relevantes entre el «Modelo Pilar II OCDE» y la «Propuesta de Directiva del Consejo relativa a la garantía de un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales en la Unión Europea», se indican:

OCDE.- i) Régimen opcional para los Estados –enfoque común-, ii) Solo aplica a grupos multinacionales, de manera que la jurisdicción que aplica la «Regla de Inclusión de Rentas» debe tener en cuenta únicamente el tipo efectivo de gravamen de las filiales extranjeras, y iii) Posibilidad de extender el ámbito a grupos y sociedades nacionales.

UNIÓN EUROPEA.- i) Régimen obligatorio para todos los Estados miembros y ii) Aplica a grupos nacionales e internacionales –en este caso, también aplica a las sociedades nacionales-.

En ambas Propuestas, se contempla la posibilidad de que los Estados tengan libertad para establecer un «Impuesto Mínimo Doméstico».

El hecho de que las normas para los Estados OCDE sean «enfoque común» y para los Estados miembros de la UE sean normas de «transposición obligada», lleva a que la medida aun teniendo un enfoque multilateral no se aplicaría en todas las jurisdicciones, bien porque a los Estados, realizados los estudios de impacto, no les interese su aplicación, bien porque el Estado en cuestión no disponga de la estructura administrativa adecuada para ello. Si bien ha de considerarse el escenario de aquellas jurisdicciones que sin adoptar las normas del Pilar 2 se vean involucradas en las mismas al estar sus filiales participadas por matrices que si han adoptado las mismas. Llegados a este punto, y en la medida en que no alcance a todas las sociedades del grupo, el objetivo de tributación mínima global de los beneficios de los grupos multinacionales al tipo efectivo del 15% no se lograría.

APARTADO CUARTO. LA SITUACIÓN EN ESPAÑA.

I. Tributación Mínima Doméstica.

Como es sabido, nuestra Ley de del Impuesto sobre Sociedades, Ley 27/2014, de 27 de noviembre (LIS), dispone de un novedoso artículo 30 bis, cuya entrada en vigor se produjo el 1 de enero de 2022, en virtud del cual el legislador español se ha anticipado en cierto modo, las diferencias son relevantes, al enfoque internacional de la tributación mínima global, estableciendo una tributación mínima a nivel doméstico.

Los parámetros de la misma, expuestos resumidamente, son los siguientes:

1. **Ámbito subjetivo.** La norma va destinada a los contribuyentes cuya cifra de negocios sea al menos de 20.000.000 € durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el período impositivo o que tributen en régimen de

consolidación fiscal, con independencia, en este segundo caso, del importe neto de la cifra de negocios del grupo.

2. Excepciones. Se excluyen de su aplicación a las entidades que tributen a los tipos indicados en los apartados 3, 4 y 5 del artículo 29 de la LIS[22], y a las entidades bajo la Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario.

3. Tipo de gravamen mínimo.

La tributación mínima doméstica se concreta de manera que la cuota líquida no podrá ser inferior al resultado de aplicar el 15 % a la base imponible, minorada o incrementada, en su caso y según corresponda, por las cantidades derivadas del artículo 105 de la LIS y minorada en la Reserva por Inversiones regulada en el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias. Dicha cuota tendrá el carácter de cuota líquida mínima.

Dada la configuración de la tributación mínima doméstica y su encaje en el Impuesto sobre Sociedades, a nadie se le escapa que su aplicación va a suponer para algunas entidades una importante merma de las deducciones en la cuota, que aún en el mejor de los casos, aquellos en los que el horizonte temporal de la deducción sea amplio, es muy posible que éstas no puedan aprovecharse y se pierdan, con el consiguiente perjuicio económico para las entidades afectadas.

4**. Compatibilidad de esta norma con un Impuesto Mínimo Domestico *GloBE***.

Esta norma, que en principio puede convivir con las normas del Pilar 2 de la OCDE y de la Directiva de la UE, cuando las normas se adopten por España, en ambas Propuestas está prevista la posibilidad de que los Estados impongan una tributación mínima a nivel interno, sin duda, necesitará adaptarse a las soluciones definitivas del Modelo Pilar 2 y de la Directiva.

II. Impacto en España de las normas del Modelo Pilar 2.

Según estudiosos del tema, estas normas impactarán en 120 grupos, en los que se integran aproximadamente 15.000 filiales, tanto residentes como no residentes en España. Estas cifras han de situarse en el contexto del número de contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades que asciende aproximadamente a 1.500.000.

III. Implementación de las normas Pilar 2.

Como anteriormente se dijo, en el Apartado Primero, VII, tanto la «Regla de Inclusión de Ingresos», como la de «Pagos Infragravados» han de incluirse en el ordenamiento interno de los Estados, y la pregunta que surge en este contexto, es si esta implementación se hará insertando un «Régimen Especial en la LIS», o si se realizará

[22] Entidades a las que en atención a su naturaleza y actividades tributan a los tipos de gravamen del 10%, 1% y 0% respectivamente.

configurando un Impuesto Propio y Autónomo del Impuesto sobre Sociedades, aunque en cierta medida anexo al mismo. A día de hoy, no se tiene respuesta a este interrogante.

No obstante, se recuerda que en la LIS se incluyen, como Régimen Especial las normas referidas a la Transparencia Fiscal Internacional, a las que ciertamente se aproxima la «Regla de Inclusión de Rentas». También en este caso se trata de una suerte de transparencia fiscal, que afectaría a la tributación de residentes en España y por tanto, como sucede con las normas citadas en primer lugar, no violentarían los Convenios de Doble Imposición y como las primeras cabría insertarlas también en la LIS.

En cuanto a la norma de «Pagos Infragravados», pueden servir de referencia las normas antihíbridos insertadas en la LIS, artículos 15 bis y 21.1.b).

Cualquiera que sea la fórmula elegida por el legislador para trasponer las normas del Modelo Pilar 2, el resultado será que el sistema de tributación de sociedades en España se habrá reconvertido en un sistema dual, el «Impuesto sobre Sociedades» principal o local y el «Impuesto Complementario Internacional».

SEGUNDA PARTE

TURNO DE INTERVENCIONES. Finalizada la exposición de la Ponente, se abrió un turno de intervenciones en el que los asistentes expusieron sus opiniones y dejaron planteadas interesantes interrogantes. Entre otros:

1.- Se planteó la fórmula a utilizar para asignar el IC de la jurisdicción a las sociedades residentes en ésta, de acuerdo con la «Regla de Inclusión de Rentas».

2.- Dado que las operaciones realizadas entre entidades vinculadas han de valorarse a mercado (de manera que si no se hubiese observado este mandato, habría que revisar el precio antes del cálculo del IC), era cuestionable el papel que jugaban los *«Rulings»* y los «Acuerdos Previos de Valoración». En este caso, uno de los asistentes consideró:

- Que únicamente los «Acuerdos Previos de Valoración Bilaterales» o «Multilaterales» podían garantizar que el precio de transferencia estaba alineado con el mercado y por ello estos Acuerdos debían vincular a los Estados implicados, dada su participación activa en la determinación del precio. Por lo que se refiere a los precios acordados unilateralmente por un Estado en *«Rulings»* y en «Acuerdos Previos de Valoración Unilaterales», obligan exclusivamente a éste; sin embargo en la medida en que reflejasen un precio de plena competencia, deberían aceptarse por el Estado que no ha

participado en su determinación, ahora bien, para tener certeza de que efectivamente el precio es de mercado, seguramente habría de abrirse por parte de este último Estado el proceso de revisión del precio de transferencia. Por lo que concierne al ajuste bilateral, cuestión que también se suscitó, va indisolublemente unido al ajuste primario.

3.- Se aludió a las comprobaciones administrativas referidas al Impuesto sobre Beneficios de un determinado ejercicio de sociedades filiales realizadas con posterioridad a la presentación de la documentación referida a éste Impuesto y a la de la «Tributación Mínima Global» y se formuló la siguiente pregunta: ¿Cómo encajarían estas auditorías fiscales de las que derivaran resultados en forma de mayor/menor Impuesto sobe Beneficios a pagar/devolver por/a las filiales en el cálculo del Impuesto Complementario de una jurisdicción, y en su caso pagar, por la matriz?. En principio, parece que debería revisarse el cálculo original del IC, pues es posible que como consecuencia de esta actuación de la Administración el tipo efectivo de la jurisdicción experimentase cierto incremento/disminución, lo que automáticamente conduciría a un menor/mayor pago en sede de la matriz o simplemente a ningún IC. La regularización más frecuente en comprobación de grupos multinacionales es precisamente la asociada a operaciones vinculadas.

Sin embargo, la firmeza de estas actuaciones puede no resultar inmediata, para comprobar este punto basta con examinar la trayectoria que siguen los litigios entre Administraciones y contribuyentes. Las normas prevén el recalculo del Impuesto Complementario por ajustes en el importe de los Impuestos, estableciendo que los ajustes se consideren en el ejercicio en que se realizan y no en el ejercicio respecto del que se realizan, no procediendo el recalculo cuando las diferencias, en caso de disminución del Impuesto no sean relevantes[23].

4.- Se hizo referencia a aquellos casos en que las matrices estuviesen localizadas en jurisdicciones en las que el tipo efectivo del Impuesto sobre Beneficios fuese inferior al 15%, ¿cómo alcanzar la tributación global mínima?

En el ámbito del apartado segundo, se hizo alusión a algunos tipos nominales vigentes en Estados miembros de la UE, que sin duda se convertirían en tipos efectivos inferiores al 15%, pero también se aplican tipos similares en Estados extracomunitarios, por ejemplo: Suiza, donde el tipo nominal medio es 15,1%, siendo el tipo nominal más bajo el aplicable en el Cantón de Zug que es el 11,9% o Singapur que con tipo nominal del 17% recoge exenciones en base de consideración; lo anterior es solo una muestra de lo que acontece en las diferentes jurisdicciones, que invita a pensar que no se está ante una cuestión menor. Como se expuso en la primera parte del Foro, en esta situación cabe aplicar la «Regla de Pagos Infragravados» en sede de las matrices, pero esta regla es sabido solo alcanza a pagos/ingresos vinculados, por lo que no garantizaría

[23] En el artículo 24 de la Directiva se considera una diferencia irrelevante, la reducción de los Impuestos cubiertos en la cuantía de 1.000.000 €.

que todas las rentas de la matriz tributasen a un tipo efectivo del 15%. También se lograría este objetivo con el establecimiento en la jurisdicción de la matriz de unas normas de «Tributación Mínima Doméstica adaptadas» a las de «Tributación Mínima Global».

Lo cierto es que la tributación mínima global ha de llegar a todas a las matrices de los grupos multinacionales. No parece que tenga mucho sentido que en un Modelo de «Tributación Mínima Global de los Grupos Multinacionales» las rentas de las filiales tributen a un tipo efectivo mínimo del 15% en sede de sus matrices y a la vez las rentas generadas por las propias matrices tributen a un tipo efectivo mínimo inferior al 15%, esta asimetría carece de justificación.

5.- También se prestó atención a la cuestión de los datos financieros de partida para el cálculo del IC, determinados con normas IFRS o normas US GAAP. Se trata de que los datos, definiciones y conceptos utilizados sean comunes y uniformes para todos los grupos y Administraciones, única forma de garantizar que el Modelo aplica de manera justa a todos los grupos y jurisdicciones[24].

REFLEXIONES FINALES.

Como se deduce de lo relatado a lo largo de estas páginas, a pesar de los trabajos realizados hasta el momento por parte de la OCDE y de la UE, todavía hay un largo camino por recorrer hasta que la «Imposición Mínima Global de los Grupos Multinacionales» sea una realidad, habida cuenta que la implementación y aplicación práctica en los diferentes Estados de las normas que la regulan supone para algunas Administraciones fiscales un reto considerable, dado que las mismas conllevan una importante reforma de las reglas de tributación internacional. Además para llevar a cabo esta reforma, los Estados han de reforzar sus estándares de cooperación e intercambio de información, pues el éxito del Modelo radica sin duda en el flujo de información, entre grupos y Administraciones fiscales y entre Administraciones fiscales.

A la vista de lo expuesto por la Ponente e intervinientes en el Coloquio, puede llegarse a las conclusiones que se exponen a continuación.

1.- Las normas del Modelo. El objetivo a cumplir es que las normas del Pilar II sean sencillas en su arquitectura para que puedan ser comprendidas y aplicadas fácilmente, que dicha aplicación no origine a los contribuyentes elevados costes de cumplimiento y en cuanto a las Administraciones fiscales revisoras, que se dé un cierto equilibrio entre los recursos asignados a auditar el cumplimiento del Modelo, considerando un área relevante de la auditoria los problemas de doble imposición que

[24] Definiciones comunes que han de alcanzar tanto a la composición de la Renta *GloBE*, como a la de los impuestos cubiertos.

puedan darse, y los beneficios que se pretenden alcanzar con la aplicación práctica del mismo. Y por último, y seguramente lo más importante, que la redacción de las normas sea tan exquisita y clara que minimice las oportunidades de interpretación, pues solo de esta forma se dará certeza jurídica a los contribuyentes, reduciendo a mínimos la litigiosidad entre contribuyentes y Administraciones tributarias.

2.- El elemento tiempo. A pesar de que las normas están bastante avanzadas, todavía ha de trascurrir tiempo para que éstas y los comentarios asociados se asuman y apliquen, de ahí que el horizonte temporal de aplicación previsto por la OCDE y por la UE se entiende un tanto apurado.

- Por lo que se refiere a las normas a trasponer al ámbito doméstico: Dada la complejidad del Modelo Pilar 2, tanto Administraciones como contribuyentes precisan de un periodo de maduración, a cuyo transito contribuirán los trabajos actuales de la OCDE centrados en el «Marco de Aplicación de las Reglas *GloBE*», iniciados en mayo de 2022, a raíz de la reunión a modo de consulta pública celebrada a estos efectos el 25 de abril de 2022, cuyo objetivo está enfocado en facilitar la implementación y gestión de estas Reglas.

Las cuestiones a analizar y debatir en el desarrollo de este trabajo abarcan las siguientes áreas:

1.- Prioridades para llevar a cabo una acertada implementación de las normas.

2.- Fórmulas de recopilación, preparación y presentación de la información por parte de los grupos multinacionales, de cara a su intercambio entre las jurisdicciones. Información que se insiste ha de ser homogénea o susceptible de convertirse en homogénea.

3.- Minimización de costes de cumplimiento. Protagonistas de esta parcela son las simplificaciones y *Safe Harbours*. Se pretende que la aplicación del Impuesto Mínimo Doméstico acredite la posición de «*Safe Harbours*» para las sociedades y su jurisdicción de residencia, lo que se valora positivamente.

4.- Mecanismos necesarios para asegurar una coordinación efectiva, con los objetivos de reducir los riesgos de doble imposición y dar seguridad jurídica a los grupos multinacionales.

En la medida en que se posponga la entrada en vigor de las normas internas, la eficacia de las mismas se devaluará considerablemente, aunque también este retraso ofrece a los Estados la oportunidad de organizarse y jugar sus bazas (establecer un Impuesto Mínimo Doméstico o elevar su tipo nominal de Impuesto sobre Beneficios) con anterioridad a la entrada en vigor de la medida, entrada en vigor que a priori no se percibe que pueda ocurrir en las fechas inicialmente previstas por la OCDE de 1 de enero de 2023 y 1 de enero de 2024.

- En cuanto a lo que concierne a la elaboración de la norma convenida «*Subject to tax rule*», la cuestión no es tanto el tiempo a consumir en la redacción de la norma y de los comentarios añadidos a incluir en la próxima revisión del Modelo Convenio OCDE, sino el que conlleva la herramienta a utilizar para incorporar una y otros a los Convenios para evitar la doble imposición (en nuestro caso firmados por España), que será nuevamente un Convenio Multilateral. Si se recuerda este mismo instrumento se utilizó para llevar a los Convenios en vigor en la fecha de publicación de las distintas Acciones del Plan BEPS las modificaciones en los artículos del Modelo Convenio OCDE (2017), fruto precisamente de los criterios derivados de estas Acciones, y la ruta que siguió este Convenio Multilateral, en general, y en España, en particular, fue la siguiente: i) 2015: Publicación de la Acción 15, ii) 2017: desde el 1 de enero los Estados tuvieron el Convenio para su firma, celebrándose el 7 de junio la ceremonia oficial de firma por los Estados, iii) 2021: El 28 de septiembre España ratificó la Convención Multilateral y depositó los instrumentos de ratificación en la OCDE y el 22 de diciembre se publicó en el BOE el Instrumento de Ratificación, de forma que se cumplieron los procedimientos internos para que el Convenio Multilateral surtiese efectos en nuestro ordenamiento interno. Sin embargo aún quedaba un último trámite pendiente, dada la reserva manifestada por España (artículo 35. 7 (a) del Convenio Multilateral), en virtud de la cual, para que el Convenio Multilateral resulte de aplicación a cada Convenio, la ratificación ha de comunicarse a la jurisdicción competente y al Depositario. iv) 2022: el 1 de enero entró en vigor el Convenio Multilateral para España, el 1 de junio de 2022 España cumplió el trámite adicional requerido por el artículo mencionado respecto de 50 jurisdicciones y v) 2023: el 1 de enero entrará en vigor el Convenio Multilateral, en relación con estas jurisdicciones[25].

En paralelo, España ha publicado textos sintéticos de los Convenios suscritos con 46 jurisdicciones de las 50 cumplimentadas[26]. Por tanto, para las notificaciones necesarias realizadas el 1 de junio de 2022, los efectos del Convenio Multilateral se desplegarán respecto de los períodos impositivos que comiencen el 1 de enero de 2023 o a partir de esta fecha.

A la vista de lo anterior, y teniendo en cuenta que determinados Estados a veces encuentran trabas para llevar a cabo reformas fiscales e incluso para ratificar tratados internacionales, no parece que haya lugar para el optimismo por lo que se refiere al calendario a consumir hasta que esta regla del Modelo Pilar 2 pueda aplicarse. Cierto que un Convenio Multilateral se muestra como la herramienta idónea para modificar

[25] La OCDE ha publicado el documento emitido por España a tales efectos, en el que aparecen listados las 50 jurisdicciones notificadas de las 88 que han sido designadas como "Convenios Fiscales Cubiertos" a efectos del Convenio Multilateral.

[26] Ver página web del Ministerio de Hacienda, donde se recogen junto a los textos originales de los Convenios Bilaterales, los textos sintéticos que reflejan las modificaciones derivadas del Convenio Multilateral.

Convenios bilaterales en bloque, pero a juzgar por lo acaecido, la sentencia: «Lo mejor es enemigo de lo bueno», aconseja valorar esta experiencia, por si fuera posible que los tiempos señalados (6 años desde la firma por España hasta la entrada en vigor) pudieran acortarse.

3.- El estatus de las normas. ¿Aplicación obligatoria o voluntaria? Esta es una cuestión de crucial importancia, habida cuenta que la aplicación voluntaria de las normas resta fortaleza a las medidas, los países continuarán haciéndose competencia fiscal a través del tipo de gravamen del Impuesto sobre Beneficios y convertirán una medida multilateral en una medida unilateral o territorial, con lo que ello conlleva, supuestos de doble imposición, litigios entre Administraciones y contribuyentes, entre otros. Y lo más relevante, se habrá perdido la oportunidad de que los Estados remen en la misma dirección para conseguir una tributación justa y eficaz de los beneficios empresariales en un entorno globalizado. Este diferente enfoque preocupa y mucho en el ámbito de la UE, los Estados miembros verían con muy buenos ojos que antes de que entre en vigor la Directiva, otros Estados extraeuropeos de economía fuerte hubiesen aplicado ya el Modelo; parece que en este contexto, ningún Estado desea ser el primero en cruzar la meta, más práctico ver cómo funciona el Modelo en otros Estados.

4.- Reacciones de los Estados con tipos efectivos del Impuesto sobre Beneficios inferiores al 15%. Las reacciones de los Estados apuntan previsiblemente en las siguientes direcciones:

i) Es muy posible que algunos de estos Estados den un paso hacia adelante y modifiquen su tipo nominal del Impuesto sobre Beneficios para alcanzar un tipo efectivo igual o superior al 15%; de este modo las rentas de las filiales residenciadas en sus jurisdicciones no se transparentarían a la matriz residente en jurisdicción con normas de Tributación Mínima Global.

ii) Instaurar un Impuesto Mínimo a nivel Doméstico, de este modo, las sociedades residentes quedarían incluidas en el ámbito del «*Safe Harbour*».

iii) Añadido a estas decisiones y para mantener el atractivo como país destino de inversiones, los Estados pueden optar por llevar la competencia para atraer capitales a otros campos diferentes al Impuesto sobre Beneficios, tales como: conceder subvenciones, reducir costes de energía, reducir costes laborales, eliminar impuestos locales, variar el perfil de sus Administraciones (permisivo o agresivo), entre otros.

5.- Armonización de las normas de Tributación Mínima Global con otras normas. Puesto que no es imposible que estas normas puedan encontrarse o colisionar con otras, ha de establecerse la necesaria armonía entre todas ellas, a fin de que cada Régimen tenga su perímetro perfectamente acotado y de este modo garantizar que no se produzcan supuestos de doble imposición, evitando la litigiosidad que ello conlleva y sus costes añadidos. Entre otras normas, se citan:

«**Régimen *Gilti* americano**» *(Global Intangible Low Taxed Income*).

Este régimen pretende hacer tributar en EEUU las rentas derivadas de activos intangibles obtenidas por filiales de matrices estadounidenses situadas en territorios de baja tributación. Su estructura no puede decirse que responda exactamente a la de una imposición mínima global en la forma pretendida por las normas del Pilar 2. De hecho, en estos momentos, EEUU está estudiando una reforma fiscal que alcanzará al régimen *GILTI*, a los efectos de que éste se encuentre alineado con el enfoque acordado para el Pilar II; de otro lado, el Marco Inclusivo de la OCDE, a petición de EEUU, revisará el Régimen y establecerá las condiciones para que las normas del mismo se entiendan similares a las de «Inclusión de Rentas del Régimen *GloBE».*

«Normas sobre Operaciones Vinculadas, Precios de Transferencia».

No es infrecuente que una sociedad filial situada en una jurisdicción de baja tributación incluida en la órbita de la Tributación Mínima haya realizado operaciones con entidades vinculadas, pues bien, cuando esto acontece, puesto que las normas del Pilar 2 prevén que antes de proceder al cálculo del Impuesto Complementario, ha de verificarse que en la determinación del precio de transferencia de estas operaciones se ha seguido el principio de libre competencia, habrá que realizar esta comprobación con carácter previo a la aplicación de las normas *GloBE.*

Como se dijo anteriormente, el Impuesto sobre Sociedades es por así decirlo el Impuesto Principal, del que forma parte la regulación de las operaciones vinculadas, en tanto que el Impuesto Complementario iría en segunda posición, de ahí el orden a seguir cuando ambas normas han de aplicarse a la vez.

«Régimen de Transparencia Fiscal Internacional».

Cuando las rentas de una filial puedan quedar afectadas por las dos clases de normas, también habrá de establecerse la metodología a seguir para dar cumplimiento a ambos regímenes, estableciendo el orden de aplicación. Siguiendo el camino señalado en el párrafo anterior, se aplicarán en primer lugar las normas relativas a la Transparencia Fiscal Internacional incluidas en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, y posteriormente las de Tributación Mínima que conforman el IC, según se deduce de las reglas *GloBE*. Pero como además de seguir un orden, debe haber una coordinación, si las rentas pasivas de una filial tributan en sede de residencia de la matriz por aplicación de estas normas y a la vez el tipo efectivo de gravamen en el Estado de la filial es inferior al 15%, lo que muy bien puede suceder, el impuesto pagado por la matriz se asigna a la filial, a los efectos de determinar el tipo efectivo de gravamen de la jurisdicción de ésta.

«Normas Modelo Pilar 1».

También entre estas dos clases de normas puede haber interacción, cuando ello suceda, el orden previsible cabe pensar que debería ser el siguiente: primero se determinarían las rentas a tributar en la jurisdicción de mercado según normas del Pilar

I (tributarían bajo el paraguas del Impuesto sobre Beneficios), y a continuación se determinaría el tipo de gravamen efectivo en dicha jurisdicción, por si estas mismas rentas quedasen incluidas en el perímetro de la Tributación Mínima Global, en cuyo caso se aplicaría el mismo.

Estas rentas, con anterioridad a su asignación a la jurisdicción de mercado han debido tributar en sede de alguna entidad en su Estado de residencia y, la previsión para que no haya doble imposición de las mismas, es que el impuesto pagado en residencia por estas rentas se devuelva íntegramente a dicha entidad. Lo que también habrá de tenerse en cuenta, para la correcta aplicación de las normas.

«Propuesta de Directiva para articular un mecanismo que favorezca la financiación de las empresas a través de capital vs deuda (*debt-equity boas reduction allowance*, *DEBRA mecanismo),* de 11 de mayo de 2022**».**

La Propuesta se integra dentro de la estrategia y agenda fiscal europea reflejada en la «Comunicación sobre fiscalidad empresarial para el siglo XXI», publicada el 18 de mayo de 2021 por la Comisión Europea y su meta es aproximar, en cierto modo, el tratamiento fiscal de la retribución de los fondos propios y de los fondos ajenos de las empresas situadas en el ámbito de la UE, con el objetivo último de incentivar la financiación de éstas vía recursos propios. Esta medida comporta asimismo una limitación de la deducibilidad del 15% de los gastos financieros que ha de coordinarse con la limitación de gastos financieros prevista en el artículo 4 de la Directiva ATAD I, ya citada, que se concreta en el 30% del EBITDA, finalmente se deduce la menor de las dos cantidades

Pues bien, los Estados miembros de la UE y aquellos que tengan una medida de corte similar, habrán de coordinar éstas con las normas de «Tributación Mínima Global».

Resumiendo, cuando se incorporen las normas *GloBE* al ordenamiento interno, ha de revisarse la redacción de todas las normas internas en vigor que de alguna manera se relacionen o puedan interaccionar con ellas, así como establecer la prioridad de su aplicación a los efectos de que todas ellas tengan su propio espacio perfectamente delimitado y no haya huecos por donde puedan colarse asimetrías que den lugar a dobles imposiciones, o a otros efectos no deseados. Se hace referencia únicamente a normas internas, porque, en principio, parece que serían las afectadas por las *GloBE*, pero en caso de colisionar con normas convenidas, simplemente recordar el orden jerárquico incluido en el artículo 7 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y en el artículo 3 de la LIS.

He dejado para el final dos puntos que también se debatieron en el Foro y que entendemos reflejan de un lado, el momento decisivo en que nos encontramos de cara a la reforma de la tributación internacional que se avecina y de otro, el largo recorrido protagonizado tanto por Administraciones fiscales como por contribuyentes hasta llegar al mismo. El debate se inició por dos de los asistentes y me atrevo a decir que las

conclusiones se compartieron mayoritariamente por los demás asistentes.

- Se apuntó, dada la complejidad de la aplicación práctica del Modelo Pilar 2, «Tributación Mínima Global», que el mayor éxito del mismo sería que no tuviera que llevarse a la práctica, esto es, el Modelo tendría un efecto disuasorio (como en su día tuvieron las normas de «Transparencia Fiscal Internacional»), no habría rentas gravadas a un tipo efectivo inferior al 15%. Para lograr este idílico escenario, los Estados con tipos efectivos inferiores no tendrían más remedio que mover ficha.

Señalar, y no como una cuestión menor, que la reforma de la fiscalidad internacional en un entorno globalizado, iniciada con BEPS y seguida con las normas del Pilar 2, no puede cerrarse sin que se implanten las normas que desarrollen el Pilar 1, normas que se entienden absolutamente imprescindibles para que las jurisdicciones de mercado puedan recaudar los ingresos tributarios de las operaciones de corte digital realizadas por las empresas con sus residentes, o lo que es igual que las sociedades tributen allí donde generan valor y cuya complejidad, se está demostrando, supera las del Pilar 2. Y dejando a un lado la interrogante tiempo, pues no es previsible en el corto plazo la materialización del Pilar 2, no digamos ya del Pilar 1, la gran pregunta que surge es ¿Resolverán los Pilares todos los problemas que actualmente plantea la Fiscalidad Internacional?, Precios de Transferencia, Procedimientos Amistosos, Controles Multilaterales, etc.

- Otro de los asistentes, a su vez, nos recordó el largo y fructífero camino recorrido por Administraciones y contribuyentes en el ámbito de la fiscalidad internacional. Seguramente muy pocos estudiosos del tema podrían haber imaginado un escenario de transparencia y de intercambio de información entre las jurisdicciones como el que hoy se disfruta, lo que lleva a afirmar que la cultura fiscal ha mejorado considerablemente en los sujetos implicados. A título de ejemplo: i) La comparación del listado de paraísos fiscales recogidos en el Real Decreto 1080/1991, 5 de julio, con el último listado de «jurisdicciones fiscales no cooperativas» (lista negra) publicado por la UE el 24 de febrero de 2022, muestra el movimiento hacia adelante dado por una amplia mayoría de estas jurisdicciones y es que en este campo la «diferencia» no suma, más bien «resta», ii) Los grupos multinacionales han apostado con fuerza por la denominada «responsabilidad social corporativa» y así se habla de «conciencia fiscal», «cumplimiento cooperativo», «moralidad fiscal», «cumplimiento ético», etc., como un plus añadido al estricto «cumplimiento legal».

En definitiva, los Estados muestran cada vez más interés en estar integrados en un marco de transparencia y cooperación y los grupos, a su vez, a medida que pasa el tiempo, son más conscientes de que deben tributar allí donde generan valor y asimismo son sabedores de que «reputación» y «fiscalidad» son dos caras de la misma moneda y de esta manera un comentario positivo en los medios acerca de su cumplimiento fiscal tiene mayor fuerza frente a terceros que cualquier campaña de publicidad.

ACTUALIZACIONES

Como ya se ha dicho, esta monografía pretende ser dinámica y en este apartado se irán añadiendo las actualizaciones oportunas en función de las novedades que sobre el tema vayan surgiendo.

ACTUALIZACION diciembre 2022

TRIBUTACIÓN MÍNIMA GLOBAL.

OCDE.- Los líderes del G20 tras la celebración de la 17ª Cumbre en Indonesia, los días 15 y 16 de noviembre, emitieron una Declaración en Bali, en la que se reafirmaba el compromiso internacional de la aplicación de la Solución de los Dos Pilares del Marco Inclusivo de la OCDE para abordar los retos fiscales derivados de la digitalización de la economía. Asimismo, se asumió el compromiso de avanzar en las normas *GloBE* y de concluir las negociaciones sobre la norma "*Subject to tax rule"* con el objetivo de elaborar un Convenio Multilateral para su aplicación.

Junto a esta manifestación general, se indica a continuación la posición concreta de:

- Nueva Zelanda.- Los funcionarios de este país se muestran partidarios de la Propuesta, pero consideran que la implementación en Nueva Zelanda debe esperar a que ésta se implemente en otras jurisdicciones más representativas, tales como Estados Unidos, Reino Unido, Estados miembros de la UE y Australia. Esta opinión de los funcionarios no refleja la posición del Gobierno.

- Suiza.- Planea introducir las reglas referidas al Impuesto Mínimo Global mediante una enmienda constitucional, para ello se requiere una votación popular que se espera se producirá en junio de 2023. Con base en esta votación se emitirá una ordenanza para implementar el Impuesto Mínimo Global a partir de 2024.

- Canadá.- Se está estudiando a nivel interno como afrontar la elaboración de las normas precisas para la implementación del Impuesto Mínimo Global.

Unión Europea.- Durante este segundo trimestre, presidido por la República Checa, en la UE no se han hecho avances dignos de comentario en esta materia, muy al contrario, Hungría mantiene su postura de bloqueo y continúa sin dar su aprobación a la Propuesta de Directiva. Debido a ello, se ha debatido sobre la posibilidad de llegar a un acuerdo vinculante por el resto de los Estados miembros con el propósito de aplicar la Tributación Mínima Global. En este sentido, Francia, Alemania, Italia, Países Bajos y España países han emitido una declaración conjunta en la que ratificaban su compromiso de aplicar el Impuesto Mínimo Global en sus respectivas jurisdicciones a partir de 2023. Para que esta postura sea realidad, habrá que de ponerse de inmediato a armar las normas que permitan esta aplicación.