
This is the **published version** of the bachelor thesis:

Sáez Sanjuán, María Dolores; Padrós, Carlos, dir. Causas y soluciones de la erosión de bases imponibles : Pilar dos y su implementación en la Unión Europea. 2024. (Grau de Dret)

This version is available at <https://ddd.uab.cat/record/303421>

under the terms of the  license

UAB

Universitat Autònoma de Barcelona

FACULTAD DE DERECHO

CAUSAS Y SOLUCIONES DE LA EROSIÓN DE BASES IMPONIBLES: PILAR DOS Y SU IMPLEMENTACIÓN EN LA UNIÓN EUROPEA

TRABAJO DE FIN DE GRADO

Autor: María Dolores Sáez

Grado en Derecho

Tutor: Carlos Padrós Reig

Área de Derecho Administrativo

Universidad Autónoma de Barcelona

Barcelona

2024

Resumen: Actualmente, los grandes grupos multinacionales aminoran su carga tributaria aprovechando las fricciones entre los ordenamientos jurídicos y la reducción de su presencia física en las jurisdicciones en las que generan valor. Cuando las estrategias de planificación fiscal agresiva se producen en el contexto internacional surge el fenómeno conocido como la *erosión* de las bases imponibles. Este trabajo tiene el objetivo de analizar el Pilar 2. Es decir, el medio que la OCDE ha propuesto para contrarrestar este fenómeno. En consecuencia, la Unión Europea implementará la Directiva 2022/2523 relativa a la garantía de un nivel mínimo global de imposición para los grupos de empresas multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud de la Unión. Siendo uno de los propósitos principales comprender si es un método eficaz para evitar la erosión de las bases imponibles. Adicionalmente, se pone en relación el Pilar 2 con las principales críticas, debido al actual debate sobre la importancia de la competencia y soberanía fiscal.

Palabras clave: fiscalidad internacional, planificación fiscal agresiva, erosión de bases imponibles, digitalización de la economía, proyecto BEPS, impuesto complementario, traslado de beneficios, pilar 2, impuesto sobre sociedades.

Resum: Actualment, els grans grups multinacionals minoren la seva càrrega tributària aprofitant les friccions entre els ordenaments jurídics i la reducció de la seva presència física en les jurisdiccions en les quals generen valor. Quan les estratègies de planificació fiscal agressiva es produeixen en el context internacional sorgeix el fenomen conegut com l'erosió de les bases imposables. Aquest treball té l'objectiu d'analitzar el Pilar 2. És a dir, el mitjà que l'OCDE ha proposat per a contrarestar aquest fenomen. En conseqüència, la Unió Europea implementarà la Directiva 2022/2523 relativa a la garantia d'un nivell mínim global d'imposició per als grups d'empreses multinacionals i els grups nacionals de gran magnitud de la Unió. Sent un dels propòsits principals comprendre si és un mètode eficaç per a evitar l'erosió de les bases imposables. Addicionalment, es posa en relació el Pilar 2 amb les principals crítiques, a causa de l'actual debat sobre la importància de la competència i sobirania fiscal.

Paraules clau: fiscalitat internacional, planificació fiscal agressiva, erosió de bases imposables, digitalització de l'economia, projecte BEPS, impost complementari, trasllat de beneficis, pilar 2, impost de societats.

Abstract: Currently, multinationals reduce their tax burden by taking advantage of the frictions between legal systems and the reduction of their physical presence in the jurisdictions where they generate value. When aggressive tax planning strategies occur in the international context, the phenomenon known as base erosion arises. Pillar 2, is the strategy proposed by the OECD to counteract this phenomenon. For that reason, the European Union has implemented the Directive 2022/2523 on ensuring a global minimum level of taxation for multinational enterprise groups and large-scale domestic groups in the Union. The main purpose of this paper is to analyze the Directive. The objective is understanding whether it is an effective method to avoid base erosion. In addition, Pillar 2 is related to the main criticisms, due to the current debate on the importance of tax competition and sovereignty.

Key words: international taxation, aggressive tax planning, base erosion, digitalization of the economy, BEPS project, top - up tax, profit shifting, pillar 2, corporate tax.

ÍNDICE

LISTADO DE ABREVIATURAS Y SIGLAS.....	5
1. INTRODUCCIÓN.....	6
2. EL CONCEPTO DE “EROSIÓN” EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO.....	7
2.1. La responsabilidad de los Estados en la erosión de las bases imponibles.....	10
3. LA OCDE Y EL PROYECTO BEPS.....	11
3.1. Contexto histórico del proyecto.....	11
3.2. El proyecto BEPS.....	13
4. ACCIÓN 1.....	14
4.1. El reto a afrontar actualmente: la digitalización de la economía.....	14
4.2. El fracaso de la propuesta europea sobre la tributación de determinados activos digitales y su integración en los ordenamientos jurídicos internos.....	16
4.3. La Acción 1 del Proyecto BEPS como solución.....	18
4.4. La estrategia de los dos pilares.....	19
4.4.1. Pilar 1.....	19
4.4.2. Pilar 2: El impuesto mínimo global.....	22
4.4.2.1. Contenido de la estrategia Pilar 2.....	22
5. ESPECIAL MENCIÓN A LA IMPLEMENTACIÓN DEL PILAR 2 EN EUROPA..	27
5.1. Análisis de Directiva (UE) 2022/2523.....	27
5.1.1. Aprobación y principales diferencias respecto a la normativa de la OCDE.....	27
5.1.2. Contenido y estructura.....	28
6. LA INTERCONEXIÓN DE LA ACCIÓN 1 CON EL PROYECTO BEPS.....	35
6.1. Acción 5: los regímenes preferenciales, mención concreta al tax ruling y patent box... 35	
6.2. Acciones de 8 a 10: Transfer pricing.....	39
7. PRINCIPALES CRÍTICAS.....	40
8. CONCLUSIÓN.....	43
BIBLIOGRAFÍA.....	45
ANEXO I: ACCIÓN 1.....	53
ANEXO II: DISPOSICIONES BÁSICAS DE LAS REGLAS GLOBE.....	54

LISTADO DE ABREVIATURAS Y SIGLAS

AFTA	<i>African Tax Administration Forum</i> (Foro Africano de las Administraciones Tributarias)
Art.	Artículo
BEPS	<i>Base Erosion and Profit Shifting</i> (Plan de Acción contra la Erosión de la Base Tributaria y el Movimiento de Beneficios)
CML	Convenio Multilateral
EEMM	Estados Miembros
GloBE	<i>Income Inclusion Rule</i> (Regla de Inclusión de Rentas)
IIR	<i>Independent Commission for the Reform of International Corporate Taxation</i> (la Comisión Independiente para la REforma de la Fiscalidad Corporativa Internacional)
IS	Impuesto sobre Sociedades
IVA	Impuesto sobre el Valor añadido
LIS	Ley del Impuesto sobre Sociedades
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
TFUE	Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea
TG	Tribunal General
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
UE	Unión Europea
UTPR	<i>Undertaxed Profit Rule</i> (Regla de Beneficios Insuficientemente Gravados)

1. INTRODUCCIÓN

En los últimos años se ha producido un cambio de paradigma en la fiscalidad internacional a causa de la globalización y digitalización de la economía. Actualmente, el sistema fiscal internacional está configurado por *“la integración de las economías y los mercados nacionales, (...) la interacción entre las normas fiscales internas, la falta de transparencia y coordinación entre administraciones tributarias, los efectos de la competencia fiscal y las prácticas tributarias perniciosas”*¹.

De la misma manera, las nuevas tecnologías no solamente han supuesto una transformación social sino que, adicionalmente, han producido el fenómeno conocido como la digitalización de la economía. Esta realidad se manifiesta mediante la aparición de nuevos modelos de negocio y nuevas maneras en la que las entidades realizan su actividad económica, llegando incluso algunas empresas a operar en jurisdicciones sin presencia física. Precisamente, la tributación de los beneficios generados por las entidades en jurisdicciones sin presencia física y la erosión de las bases imponibles son dos de los grandes retos a afrontar porque la consecuencia directa es el traslado de los beneficios a jurisdicciones de baja o nula tributación, reduciendo, por tanto, la recaudación de los Estados.

Esta situación ha obligado a los Estados a replantear sus sistemas fiscales. Por ello, coexisten diferentes proyectos a nivel nacional e internacional como la reforma tributaria realizada por Israel en 2016 que introduce la *“Prueba significativa de presencia económica”*, cuyo objetivo es gravar los servicios en línea ofrecidos por una empresa sin presencia física en el Estado. Otro ejemplo relevante es la reforma efectuada por la India, primero en 2019 y posteriormente en 2020, que establece su propia regla del nexo basada en el mismo concepto de la OCDE, la Presencia Económica Significativa².

Sin embargo, a pesar de los esfuerzos realizados por los Estados de manera unilateral, para conseguir un sistema fiscal internacional eficiente, donde las empresas asuman las cargas

¹ OCDE (2016), Proyecto BEPS - Nota explicativa: Informes Finales 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Éditions OCDE, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264263567-es>

² Quimbayo Díaz, P.A. (2021). Tributación directa de los servicios digitales: propuestas y expectativas. *Revista de derecho Fiscal*, 20 (nov.2021), 297–394. <https://revistas.uexternado.edu.co/index.php/fiscal/article/view/7517>

tributarias en el lugar en el que se produce el beneficio, es necesaria una acción coordinada global. Parte del proyecto BEPS de la OCDE pretende dar solución a estas cuestiones.

Como se analizará a lo largo del presente trabajo, desde su creación en 2013, el proyecto *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS por sus siglas en inglés) impulsado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) en colaboración con el G-20. La estrategia está formada por un conjunto de 15 acciones que supondrá un cambio en el paradigma internacional.

A pesar de la alta complejidad técnica y burocrática que implica la incorporación del plan de acción BEPS en los ordenamientos jurídicos internos, es de suma importancia su flexibilidad y capacidad de adaptación a las múltiples jurisdicciones, siendo posible su implementación global.

El 14 de noviembre de 2021, el Marco Inclusivo de la OCDE aprobó las normas modelo que configuran una de las medidas más relevantes del proyecto BEPS: Pilar 2. Está formado por dos reglas, la Regla de Inclusión de Rentas y la Regla de Beneficios insuficientemente Gravados, que tienen el objetivo de garantizar un tipo de interés efectivo mínimo del 15% respecto de los beneficios obtenidos por los grandes grupos multinacionales.

Como se examinará a lo largo del presente proyecto, la Unión Europea, ha tratado de luchar contra la planificación fiscal agresiva por ejemplo, mediante la Recomendación de 6 de diciembre de 2012 2012/772/UE, por la cual se establece un plan de acción para reforzar la cooperación administrativa en los países de la Unión. También, desde 2018, a través de los proyectos para la tributación digital intentó adaptar la fiscalidad de los EEMM al contexto actual. Por ello, el 15 de diciembre de 2022 se aprobó la Directiva (UE) 2022/2523 relativa a la garantía de un nivel mínimo global de imposición para los grupos de empresas multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud en la Unión. Por la cual, los EEMM traspondrán el Pilar 2.

2. EL CONCEPTO DE “EROSIÓN” EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO

En la actualidad, la doctrina ha definido y delimitado los términos evasión, elusión y fraude fiscal; a pesar de los múltiples planes internacionales contra la *erosión* de las bases imponibles, no se ha proporcionado una acepción clara del concepto.

La dificultad del término *erosión* de las bases imponibles se aborda desde la diferenciación con sus figuras afines. En la elusión, los contribuyentes aprovechan las lagunas normativas de los ordenamientos jurídicos nacionales para alcanzar el mayor ahorro fiscal posible³. En la planificación fiscal legal, las multinacionales emplean estrategias para optimizar la deuda tributaria⁴. En la economía de opción, el contribuyente elige de entre varias opciones, todas ellas legales, la más beneficiosa a nivel impositivo. Todas estas conductas están permitidas por el ordenamiento jurídico; diferente es la evasión fiscal, que sí comporta una conducta ilícita, ya que busca voluntariamente sustituir la norma que sería de aplicabilidad por otra, con el objetivo de reducir la carga tributaria. El resultado es la vulneración de la legislación y una disminución de la recaudación.

El marco de actuación de estas conductas tiene un impacto mayoritariamente nacional, mientras que la planificación fiscal agresiva se genera en el ámbito internacional. Es el resultado del aprovechamiento de las lagunas normativas entre los diferentes ordenamientos jurídicos junto a la falta de armonización en el ámbito de la imposición directa (es decir, el Impuesto sobre Sociedades)⁵.

La Comisión Europea (2012) define la planificación fiscal agresiva como el “*aprovechamiento de los aspectos técnicos de un sistema fiscal o las discordancias entre dos o más sistemas fiscales con el fin de reducir la deuda tributaria*”⁶. NOCETE CORREA (2016), expone que la planificación fiscal agresiva tiene como elementos fundamentales “*la artificiosidad de las estructuras jurídicas utilizadas y la explotación de la norma en contra*

³ Sánchez-Archidona Hidalgo, G. (2017). La delimitación conceptual de la «erosión» de las bases imponibles: un problema internacional. *Nueva fiscalidad, 2-2017*, 139-158.

⁴ Contreras Gómez, C. (2016). *Planificación fiscal Principios, metodología y aplicaciones*. Editorial Universitaria Ramón Areces.

⁵ Quimbayo Díaz, *op. cit.*, pp. 297-394.

⁶ Recomendación (UE) 2012/771 de la Comisión, de 6 de diciembre de 2012 relativa a las medidas encaminadas a fomentar la aplicación, por parte de terceros países, de normas mínimas de buena gobernanza en el ámbito fiscal. Diario Oficial de la Unión Europea L n° 338.

<https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2012:338:0037:0040:ES:PDF>

de su auténtico espíritu para la consecución de un tratamiento fiscal privilegiado”⁷. Tras la Recomendación de la comisión de 6 de diciembre de 2012⁸, se incluye entre sus características el aprovechamiento de defectos o inconsistencias legales derivados de la interacción de los sistemas tributarios nacionales⁹. Parte de la doctrina considera que aunque las empresas emplean los vacíos normativos en su propio beneficio, no son estrategias técnicamente ilícitas. Así, RUIZ ALMENDRAL (2010) afirma que

*Aquellas operaciones que puedan ser algo “forzadas”, en el sentido de utilizar la legislación tributaria de varios Estados para obtener una posición ventajosa, esto es, una suerte de forum shopping o jurisdiction shopping comunitario, no son necesariamente abusivas, sino que constituyen un uso más de las libertades comunitarias, que no impiden la competencia entre Estados*¹⁰.

A pesar de lo descrito previamente, resulta complicado establecer una definición concreta de planificación fiscal agresiva¹¹, sobretodo debido a la nueva forma de entender la fiscalidad internacional en la era post - BEPS y la adaptación de los regímenes fiscales nacionales¹².

La planificación fiscal, legal o no, se beneficia de una amplia gama de factores muy diversos, como por ejemplo la dispersión y las diferencias normativas entre los regímenes fiscales, la proliferación de los productos financieros híbridos, la digitalización de la economía o políticas nacionales cuyo objetivo es atraer la inversión extranjera. En consecuencia, la planificación fiscal agresiva puede adoptar múltiples formas, particularmente a través de los precios de transferencia (precios aplicados en las operaciones intragrupo), los cánones por el uso de derechos intangibles (por ejemplo, los *patent boxes*)¹³ y los acuerdos entre los contribuyentes y las administraciones públicas (los *tax rulings*).

⁷ Nocete Correa, F. J. (2016): ¿Es posible una planificación fiscal lícita y socialmente responsable en la UE? Acerca del concepto europeo de planificación fiscal agresiva. *Quincena fiscal*, 5, 113-149

⁸ Recomendación (UE) 2012/771, *op. cit.*

⁹ Aldea Gamarra, A. (2022). La planificación fiscal agresiva en el ámbito de la Unión Europea: especial referencia a la Directiva de Intermediarios Fiscales. *Revista Quincena Fiscal*, 4/2022.

¹⁰ Ruiz Almendral, V. (2010). ¿Tiene futuro el test de los ‘motivos económicos válidos’ en las normas anti-abuso? (sobre la planificación fiscal y las normas anti-abuso en el Derecho de la Unión Europea). *Revista de Contabilidad y Tributación*, 329-330, 15.

¹¹ Aldea Gamarra, *op. cit.*

¹² Calderón Carrero, J.M. y Quintas Seara, A. (2016). Una aproximación al concepto de «Planificación Fiscal Agresiva» utilizado en los trabajos de la OCDE (primera parte). *Análisis Tributario*, 337, 18.

¹³ Casas Agudo, D. C. (2018). Notas acerca de la viabilidad del régimen español de «Patent Box» a la luz de los criterios de la OCDE. *Quincena fiscal*, 6, 45-48. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6494517>

Tanto la UE como la OCDE han calificado la planificación fiscal agresiva como ilícita siendo además el origen de la *erosión* de las bases imponibles. Esta se produce a causa de la nueva situación económico-financiera en un plano eminentemente internacional, ocasionando la reducción de la recaudación prevista.

Por último, cabe destacar que la *erosión* de las bases imponibles también puede darse incluso en ordenamientos jurídicos cercanos o aparentemente afines como entre los EEMM de la UE¹⁴. Aunque sus ordenamientos jurídicos tienen elementos comunes, algunos de ellos son calificados como *free riders*, es decir, son Estados “*reticentes a cualquier intento de avanzar en materia de lucha contra la elusión fiscal a nivel europeo*” (Carbajo Vasco, 2015)¹⁵, por ejemplo Luxemburgo o Hungría.

2.1. La responsabilidad de los Estados en la erosión de las bases imponibles

Es claro que las multinacionales han empleado y emplean estrategias fiscales tanto lícitas como ilícitas; sin embargo, los grupos empresariales no son responsables de la producción unilateral de normas tributarias y las *fricciones* y lagunas que se puedan llegar a generar entre las jurisdicciones a nivel internacional¹⁶.

Actualmente, existe un debate doctrinal respecto al papel de los Estados en la *erosión* de las bases imponibles. Parte de la doctrina afirma que la responsabilidad de la deslocalización de beneficios fiscales recae tanto en las multinacionales como en los Estados. Las causas son factores como la voluntad de mantener la soberanía tributaria, la unilateralidad en las normativas fiscales y las políticas de atracción a la inversión extranjera que no tienen en cuenta el impacto en el resto de territorios¹⁷.

Respecto a la responsabilidad de las administraciones tributarias, la doctrina también está dividida. CARBAJO VASCO (2015) recalca la necesidad de que las administraciones tributarias

¹⁴ Sánchez-Archidona, *op. cit.*, pp. 139-158.

¹⁵ Carbajo Vasco, D. (2015). Objetivos y medidas en la lucha contra el fraude fiscal desde una perspectiva internacional. *Ekonomiaz: Revista vasca de economía*, 88, 160-161.

¹⁶ Sánchez-Archidona, *op. cit.*, pp. 139-158.

¹⁷ Sánchez-Archidona, *op. cit.*, pp. 139-158.

*Reflexionen sobre su parte de culpa en el desarrollo y proliferación de estos mecanismos de planificación fiscal, tanto por la inseguridad jurídica creada por la proliferación normativa y la motorización legal como por los costes indirectos crecientes que la aplicación de los tributos conlleva en las sociedades modernas*¹⁸.

Por otro lado, SÁNCHEZ - ARCHIDONA HIDALGO (2017) se posiciona en contra. El autor afirma que la recesión económica fruto de la crisis del 2008 ha provocado una disminución del financiamiento estatal en las medidas contra la *erosión* de las bases imponibles. Además, las Administraciones tributarias han sufrido una reducción presupuestaria, que ha tenido efecto en la lucha contra el fraude y la evasión fiscal¹⁹.

3. LA OCDE Y EL PROYECTO BEPS

3.1. Contexto histórico del proyecto

Aunque recientemente la doctrina trate de delimitar el concepto de “erosión de bases imponibles”, la evasión del impuesto de sociedades no es un fenómeno actual. Las empresas multinacionales siempre han aprovechado los vacíos legales tanto en la normativa interna como en los convenios internacionales para reducir su carga tributaria. Por este motivo, los Estados han desarrollado las normas anti evasión²⁰.

Los incentivos que conllevan a la creación del proyecto BEPS inician en 1998, cuando la OCDE publica el informe sobre *Harmful tax competition*²¹. En el documento, se analiza la ineffectividad de las medidas de la época en la lucha contra los paraísos fiscales, quienes atraían el capital societario debido a su baja o nula tributación. Desde este momento, de manera irregular, la OCDE ha emitido informes con el fin de evitar la evasión fiscal²². Como se puede intuir de lo explicado *supra*, la UE aplica las recomendaciones y directrices emitidas

¹⁸ Carbajo Vasco, D. (2016). La Lucha Contra la Planificación Fiscal Agresiva Y Las Obligaciones De Información Tributaria. *Crónica Tributaria*, 158/2016. <https://www.ief.es/vdocs/publicaciones/1/158.pdf#page=109>

¹⁹ Sánchez-Archidona, *op. cit.*, pp. 139-158.

²⁰ López, D.T., Aguirre, F.V. (2019). El nuevo paradigma de fiscalidad internacional: informes finales del plan de acción OCDE/G20. *Nueva fiscalidad, 1-2019*, 191-215.

²¹ Serrano Antón, F. (2014). El informe sobre erosión de bases imponibles y traslación de beneficios de la OCDE: origen e implementación en un marco internacional y globalizado. *Revista de la facultad de derecho*, 72, 49-52.

²² López y Aguirre, *op. cit.*, pp. 15-38.

por la OCDE relativas a esta materia. Por ejemplo la Directiva 2003/48/CE del Consejo de 3 de junio de 2003 *en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses*, cuyo objetivo era hacer frente a los paraísos fiscales²³.

De la misma manera, la inoperatividad de convenios de doble imposición fueron también objeto de análisis de la OCDE, quien en 2001 publicó a modo de solución los *Draft Contents of the 2002 Update to the Model Tax Convention*²⁴.

En Europa, generaron un especial interés²⁵ las estrategias de optimización tributaria de multinacionales como Google, Starbucks y Amazon, entre otras²⁶, acusadas de pagar “*pocos impuestos*”. Ejemplos de estas actuaciones son la *doble irlandesa o el double Irish* (se busca producir una transformación de la Propiedad Intelectual dentro del balance de las empresas para obtener la deducción establecida en la legislación irlandesa sobre las regalías o *royalties* a los consumidores finales) o el *sándwich holandés o el Dutch sandwich* (funciona en combinación con la *doble irlandesa*, las empresas tienen el objetivo de aprovechar la exención que establece la normativa irlandesa sobre la tributación de los *royalty*). Por ello, en 2006 mediante el Informe del Tercer Foro sobre Administración Tributaria, la OCDE cambió radicalmente de estrategia respecto a la planificación fiscal agresiva. La Unión respondió a la situación mediante la publicación de la comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo sobre el *Plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal, el 6 de diciembre de 2012*²⁷.

Con el objetivo de solucionar el problema de la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios, el 18 de junio de 2013 se publican los resultados de la reunión entre la OCDE y el G8²⁸ denominado *Step Change in tax transparency*²⁹. Inspirada en el anterior informe, y con

²³ Sánchez-Archidona, *op. cit.*, pp. 139-158.

²⁴ Serrano Antón, *op. cit.*, pp. 49-52

²⁵ Cruzado, C. (2015). *¿Sabes cómo funciona el “doble irlandés” y el “sándwich holandés” para eludir el pago de impuestos?* Nueva tribuna. <https://www.nuevatribuna.es/articulo/economia/sabes-funcionan-doble-irlandes-y-sandwich-holandes-eludir-pago-impuestos/20150503151810115390.html>

²⁶ Van den Hurk, H. (2014). *Starbucks contra el pueblo. Nueva Fiscalidad, 2-2014*, 9-39.

²⁷ García Novoa, C. (2015). Base Erosion And Profit Shifting (BEPS) y sus implicaciones en los ordenamientos domésticos. *Nueva fiscalidad, 3-2015*, 45-78.

²⁸ El G8 es una alianza entre las 8 economías más relevantes a nivel mundial en la actualidad

²⁹ Guillermo, T. (2017). El Proyecto BEPS: Origen, gestación, estado actual e impacto en los ordenamientos tributarios de América Latina.

el objetivo de resolver los problemas detectados, el 19 julio de 2013 la OCDE lanza el proyecto BEPS cuyo acrónimo es *Base Erosión and Profit Shifting* (Erosión de Bases y Traslado de Beneficios), el cual “*marca un punto de inflexión en la historia de la cooperación internacional en materia de tributación*”³⁰.

En septiembre de 2013 la OCDE presenta al G20³¹ el primer grupo de medidas de actuación. Posteriormente, entre finales de 2014 y enero de 2015 se publicaron los *discussion draft*, ocho borradores que contienen las propuestas sobre las 15 Acciones del plan³².

Siguiendo la tradición de los últimos años, la estrategia empleada por la Unión sigue en constante cambio, dejando atrás el planteamiento defensivo y jurisprudencial para incorporar, mediante las directivas, el plan de acción establecido por la OCDE BEPS³³. El objetivo es producir un cambio en la política tributaria de los diferentes Estados, eliminando las lagunas y las inconsistencias normativas en las que se amparan las conductas de elusión fiscal³⁴. Un ejemplo de ello es la directiva 2022/2523 relativa al impuesto mínimo global, cuyo objetivo es impedir la erosión de las bases imponibles en el mercado interior y el traslado de beneficios³⁵.

3.2. El proyecto BEPS

El proyecto BEPS está formado por 15 estrategias interconectadas denominadas *Acciones* cuyo fin es evitar las prácticas tributarias perniciosas basadas en la deslocalización de

https://www.academia.edu/12385757/El_Proyecto_BEPS_Origen_gestaci%C3%B3n_estado_actual_e_impacto_en_los_ordenamientos_tributarios_de_Am%C3%A9rica_Latina

³⁰ OECD (2014), *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264207813-es>.

³¹ El G20 es un foro de cooperación económica internacional, está formado por las 20 economías más relevantes del mundo.

³² Colomer, L. (2015). *Avances en el proyecto BEPS de la OCDE*. Garrigues. https://www.garrigues.com/es_ES/noticia/avances-en-el-proyecto-beps-de-la-ocde

³³ OCDE. (2014). *El proyecto BEPS y los países en desarrollo: de las consultas a la participación*. OCDE <https://www.oecd.org/ctp/estrategia-fortalecimiento-paises-en-desarrollo.pdf>

³⁴ Martín López, J. (2019). Del abuso a la planificación fiscal agresiva y BEPS: los nuevos paradigmas meta-jurídicos de la fiscalidad europea. En I. Merino Jara, J. Martín López, y L.M. Romero. *Fiscalidad Internacional y Comunitaria* (pp.15-38). Dykinson.

³⁵ Directiva, (UE) 2022/ 2523 del Consejo de 15 de diciembre de 2022 relativa a la garantía de un nivel mínimo global de imposición para los grupos de empresas multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud en la Unión, 328, (2022). <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=DOUE-L-2022-81923>

beneficios, asegurando que estos sean gravados allá donde se producen, promover la transparencia y prevenir las situaciones de doble no imposición o baja tributación.

Los países que se adhieran al proyecto deben comprometerse a incorporar en sus ordenamientos jurídicos, en la medida que sea posible, las 15 Acciones.

La organización establece un plan plurianual de diseño y ejecución de las medidas, las cuales están agrupadas en cuatro secciones³⁶:

- a) Las que realizan modificaciones en el ámbito de la fiscalidad internacional a causa de la digitalización de la economía porque el sistema actual no responde a las necesidades del nuevo paradigma económico.
- b) Las que pretenden dotar de coherencia a los sistemas tributarios nacionales.
- c) Las que reforman y actualizan la normativa sobre precios de transferencia y el Modelo de Convenio de Doble Imposición para solucionar de manera efectiva las situaciones de no imposición.
- d) Las que evitan las prácticas empresariales perniciosas, promoviendo estrategias de transparencia e información sobre la planificación fiscal de las entidades con un especial enfoque a los precios de transparencia.

Los informes finales de cada una de las acciones presentan los problemas tributarios actuales e incluyen recomendaciones dirigidas a modificar la normativa fiscal de los Estados. El principio de inclusión, a pesar de haber sido uno de los más criticados como se expone *infra*, es uno de los elementos fundamentales del proyecto. Por este motivo, las acciones fueron elaboradas tanto por Estados miembros como no miembros de la OCDE además de especialistas tributarios y empresarios.

Sin lugar a dudas, su implementación presenta un gran desafío ya que implica una actuación coordinada de los Estados a través de legislación interna y tratados internacionales.³⁷

4. ACCIÓN 1

³⁶ Colomer, *op. cit.*

³⁷ López y Aguirre, *op. cit.*, pp. 15-38

4.1. El reto a afrontar actualmente: la digitalización de la economía

La tecnología ha cambiado el modo en que se producen y consumen los productos y servicios. Son claras muestras de ello el comercio digital, los nuevos mecanismos de pago, la creación de monedas digitales (p.e. el *bitcoin*), las *app stores* (tiendas digitales a las que accedemos a través de un medio electrónico como el *smartphone*), la extracción y explotación de datos, el *high frequency trading* (algoritmos especiales analizan a alta velocidad un gran volumen de datos del mercado de valores aprovechando las oportunidades de mercado) y la inteligencia artificial, entre otros³⁸.

Para la aplicación del Pilar 1, estrategia que afronta la digitalización de la economía,³⁹ la OCDE en 2020 clasificó las actividades en servicios digitales automatizados y negocios orientados al consumidor. Primeramente, los servicios digitales automatizados son aquellos que mediante un proceso de automatización pueden ser prestados con la mínima interacción humana. La OCDE presentó un listado de *numerus apertus*, en el cual se incluye, pero no se limita a, la publicidad *online*, los juegos en línea, las plataformas de redes sociales, etc. Por otro lado, en los negocios orientados al consumidor, los beneficios se obtienen a través de la comercialización de determinados bienes o servicios de manera directa o a través de intermediarios.⁴⁰

La consecuencia de este fenómeno es una reducción de la presencia física de las empresas en las jurisdicciones en las que obtiene el beneficio mediante la venta de un producto o servicio. También se modifica el sistema de toma de decisiones empresariales, los equipos virtuales permiten realizar las reuniones telemáticamente desde jurisdicciones diferentes. Incluso la cadena de producción es revolucionada a través del cloud computing, permitiendo que el stock sea controlado de manera remota⁴¹. Es decir, en la actualidad no siempre hay una conexión entre la jurisdicción en la que se genera el valor y en la que se asume el pago de los impuestos. Esto es problemático porque uno de los criterios que con frecuencia los Estados

³⁸ OECD (2015), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>

³⁹ Esta estrategia se aborda de forma más profunda en la sección 4.4.1.

⁴⁰ OECD (2020), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/beba0634-en>.

⁴¹ Contreras Gómez, *op. cit.*

incluyen en su normativa sobre el impuesto de sociedades es la presencia física de la entidad en el territorio⁴².

La digitalización también permite que las empresas configuren geográficamente sus actividades de manera flexible, estableciéndose en jurisdicciones más ventajosas. GARCÍA NOVOA (2015) ha calificado este fenómeno como la “*desterritorialización de la fiscalidad*”. La consecuencia directa es la elusión de la norma tributaria basada en el territorio⁴³.

4.2. El fracaso de la propuesta europea sobre la tributación de determinados activos digitales y su integración en los ordenamientos jurídicos internos

La UE era consciente de la importancia de la economía digital en la actualidad y de la ineficacia de los sistemas tributarios de los Estados miembros. Por ello, en 2014, la UE creó un grupo de expertos en economía digital y fiscalidad conocido como “*Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy*”, publicando los primeros trabajos en 2015. Se llegó a la conclusión de la necesidad de cooperar para poder alcanzar los objetivos.

En 2015, la Unión crea la Estrategia para el Mercado Único Digital, un proyecto conformado por 16 propuestas cuyo objetivo es adaptar la sociedad al nuevo contexto digital⁴⁴. El 21 de septiembre de 2017 la UE publica la Comunicación sobre “*Un sistema impositivo justo y eficaz en la Unión Europea para el Mercado Único Digital*” donde se plantean los retos en materia fiscal causados por la digitalización de la economía⁴⁵. Seguidamente, el 19 de octubre de 2017, se publicaron las Conclusiones sobre la “*Europa Digital*” que fueron adoptadas por el Consejo Europeo⁴⁶.

⁴² Jabalera Rodríguez, A. (2020). Digitalización económica y nuevas formas de obtención de riqueza: la búsqueda de soluciones para su tributación efectiva. *Nueva Fiscalidad*, 2-2020, 135 - 180.

⁴³ Contreras Gómez, *op. cit.*

⁴⁴ Comisión Europea. (2015). *Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones sobre una Estrategia para el Mercado Único Digital de Europa*. [COM (2015) 192 final]. Eur-Lex. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX:52015DC0192>

⁴⁵ Braccia, M. F. (2018). *Establecimiento permanente digital: la propuesta de la Unión Europea, ¿en camino hacia una solución mundial?* <http://thomsonreuterslatam.com/2018/12/establecimiento-permanente-digital-la-propuesta-de-launion-europea-en-camino-hacia-una-solucion-mundial/#FN6>

⁴⁶ Secretaría General del Consejo. (2017). *Reunión del Consejo Europeo (19 de octubre de 2017): Conclusiones*. (doc. EUCO 14/17). <https://www.consilium.europa.eu/media/21604/19-euco-final-conclusions-es.pdf>

En marzo de 2018, la UE publica la propuesta de Directiva “*por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa*”. La propuesta pretende superar la necesidad de la presencia física de las empresas mediante el establecimiento de nuevos indicadores que reconozcan la presencia digital de las entidades⁴⁷. Posteriormente, la Comisión Europea propone la Directiva “*relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales*”⁴⁸, configurándose como un impuesto comunitario sobre determinados servicios digitales. Esta segunda Directiva permitiría a los Estados gravar la facturación de las multinacionales de base tecnológica en sus jurisdicciones, superando la necesidad de la presencia física de la entidad. La propuesta está formulada según las condiciones para el establecimiento de impuestos especiales según el “informe provisional” de la OCDE. Su objetivo es armonizar provisionalmente el sistema fiscal europeo hasta que se acuerde una solución a nivel global⁴⁹. El carácter temporal se refleja en el establecimiento de una cláusula de extinción de la vigencia cuando se alcance el acuerdo de la OCDE⁵⁰.

A pesar de lo anteriormente expuesto, en marzo de 2019 no fue posible alcanzar la unanimidad sobre el impuesto. Así, Irlanda (al igual que ocurrió con la medida de la OCDE) rechazó el proyecto debido a que su gran atractivo para atraer la inversión extranjera reside principalmente en otorgar a las multinacionales beneficios fiscales. De la misma manera, países como Finlandia y Dinamarca abogaron por continuar esperando al avance de los trabajos de la OCDE.

Dado que en ese momento la OCDE aún no había publicado la Acción 1, y no fue posible el consenso en el marco comunitario, los EEMM a favor de la medida implementaron individualmente el impuestos sobre ciertos activos digitales como, por ejemplo, Italia y Francia. El resultado en España fue el Impuesto Sobre Determinados Servicios Digitales, conocido coloquialmente como “la tasa google”. Este impuesto, con un tipo impositivo del

⁴⁷ Comisión 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) 147 final]. Eur-Lex. <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-7419-2018-INIT/es/pdf>

⁴⁸ Comisión Europea. (2018). *Propuesta de Directiva del Consejo relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales*. [COM (2018) 148 final]. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52018PC0148>

⁴⁹ Comisión Europea, *Propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad...*, *op. cit.*

⁵⁰ Consilium Europa. (2024). *Fiscalidad digital*. Consilium Europa EU. <https://www.consilium.europa.eu/es/policies/digital-taxation/>

3%, somete a gravámen los servicios de publicidad o intermediación en línea y la venta de datos de los consumidores proporcionada por ellos mismos. El sujeto pasivo del impuesto sería aquellas empresas cuyo volumen de negocio total fuera superior a 750 millones y los beneficios producidos por los servicios digitales superara los 3 millones de euros⁵¹.

A pesar de que los Estados han hecho esfuerzos por evitar la *erosión* de las bases imponibles, tal y como ha afirmado la OCDE en numerosas ocasiones, la viabilidad de la solución depende de su aplicación coordinada, por ello la Acción 1 del proyecto BEPS es especialmente relevante⁵².

4.3. La Acción 1 del Proyecto BEPS como solución

La Acción 1 del proyecto BEPS se configura como una introducción al resto de las 14 medidas que integran el proyecto. Pretende dar respuesta a dos problemas principales relacionados con la digitalización de la economía: la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios y la inoperatividad de las normas fiscales internacionales⁵³.

Los desafíos fiscales causados por la digitalización de la economía fueron identificados como uno de los principales ámbitos de atención del proyecto BEPS. Así, el origen de la Acción 1 se encuentra en el informe final publicado en 2015 conocido como “*Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*”⁵⁴. El documento muestra que la economía está completamente digitalizada y cómo el sistema actual no puede lidiar con los problemas que se generan. Posteriormente, el 31 de mayo de 2019 sale a la luz el documento de la organización “*Programme of work to Develop a Consensus Solution to the*

⁵¹ Ministerio de Hacienda: nota de prensa. (2020). *El Gobierno aprueba los proyectos de la Ley de los impuestos sobre Servicios Digitales*. Hacienda gob. <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/GabineteMinistro/Notas%20Prensa/2020/CONSEJO%20DE%20MINISTROS/18-02-20%20NP%20IMPUESTOS%20SERVICIOS%20DIGITALES%20Y%20TRANSACCIONES%20FINANCIERAS.pdf>

⁵² Quimbayo Díaz, *op. cit.*, pp. 297-394.

⁵³ Moreno González, S. (2017). Los desafíos fiscales de la economía digital en y después del Plan BEPS. En Moreno González, S. *Especial referencia al problema del nexo. Tendencias y Desafíos Fiscales de la Economía Digital* (pp. 105). Editorial Aranzadi.

⁵⁴ OECD (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>

Tax Challenges Arising from the Digitalization of the Economy”⁵⁵, el cual establece el compromiso a afrontar los retos derivados por la digitalización de la economía. Finalmente, el 8 de octubre de 2021 se publica la *Declaración del marco inclusivo de la OCDE/G-20 de octubre de 2021 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*⁵⁶, dónde se recogen los elementos esenciales de la Acción 1⁵⁷.

Para abordar los retos descritos, la Acción 1 se divide en dos partes conocidas como Pilar 1 y Pilar 2, que tienen un tratamiento independiente. Pilar 1 se focaliza en la reasignación de los derechos impositivos entre las jurisdicciones en las que los grupos multinacionales obtienen beneficios. Pilar 2 desarrolla en una serie de reglas la imposición mínima del 15% de los grupos multinacionales para evitar la *erosión* de las bases imponibles⁵⁸.

En octubre de 2021, más de 135 jurisdicciones suscribieron la estrategia de la OCDE, suponiendo un cambio en el paradigma de la fiscalidad internacional.⁵⁹

Como será analizado posteriormente, la Acción 1 también se interrelaciona con el resto del proyecto BEPS, especialmente con la Acción 5 sobre los regímenes preferenciales y las Acciones de 8 a 10 sobre precios de transferencia.

4.4. La estrategia de los dos pilares

4.4.1. Pilar 1

Pilar 1 pretende dar respuesta a la digitalización de la economía mediante una reasignación del derecho de imposición a las jurisdicciones en las que se ha producido el beneficio. Como afirma SERRANO ANTÓN (2014) “*el Pilar 1 se refiere al nuevo sistema de atribución de la*

⁵⁵ OECD (2019), Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris, www.oecd.org/tax/beps/programme-of-work-to-develop-a-consensus-solution-to-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy.htm.

⁵⁶ OCDE (2021), Declaración sobre el enfoque de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía, <https://www.oecd.org/tax/beps/declaracion-sobre-el-enfoque-de-dos-pilares-para-abordar-los-desafios-fiscales-derivados-de-la-digitalizacion-de-la-economia-octubre-2021.pdf>

⁵⁷ Consilium Europa, *Fiscalidad digital...*, *op. cit.*

⁵⁸ OECD, *Programme of Work...*, *op. cit.*

⁵⁹ OECD, *Plan de acción contra la erosión de la base imponible...*, *op. cit.*

potestad tributaria sobre las empresas multinacionales de mayor tamaño a los territorios en los que se han obtenido los beneficios”⁶⁰.

Para lograrlo, se propusieron cambios relacionados con los criterios de conexión y la atribución de beneficios. Se entiende por criterios de conexión la vinculación “*con el territorio del Estado impositor de las manifestaciones de riqueza sometidas a gravámen, esto es, de la vinculación territorial que la norma tributaria prevé de la materia imponible*”⁶¹ (Gildemeister Ruiz Huidobro, 2000). Su ámbito de aplicación se ciñe a los negocios digitales dirigidos a los consumidores⁶².

Así las cosas, el nuevo criterio de conexión se aleja de la presencia física y se focaliza en “*los casos en los que una empresa participe de forma continuada y significativa en la economía de la jurisdicción de mercado, mediante la interacción e implicación de consumidor, independientemente de su nivel de presencia física en la jurisdicción*”⁶³ (OCDE, 2019).

La propuesta respecto del sistema de atribución de beneficios se materializa en dos niveles, conocidos como Importe A e Importe B. El primero se implementará mediante un Convenio Multilateral (CML); sin embargo, todavía no se conoce la estrategia que la OCDE planteará para la implementación del segundo⁶⁴.

Tal y como afirma CALVO VÉRGUEZ (2022), la aplicación del Importe A implica “*eliminar los impuestos sobre los servicios digitales existentes y otras medidas unilaterales similares, así como abstenerse de introducir nuevos impuestos del mismo tipo en el futuro*”⁶⁵ mediante el establecimiento de “*un nuevo derecho de imposición de las jurisdicciones de*

⁶⁰ Serrano Antón, *op. cit.*, pp. 49-52.

⁶¹ Gildemeister Ruiz Huidobro, A. (2000). *La revolución del comercio electrónico y la tributación: la crisis del principio de territorialidad y los criterios de conexión tradicionales en el Derecho Tributario Internacional*. THEMIS Revista De Derecho. <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/view/11652>

⁶² Jabalera Rodríguez, *op. cit.*, pp. 135-180.

⁶³ OCDE (2019) Documento para consulta pública. “Propuesta del Secretariado para un Enfoque Unificado bajo el Primer Pilar”. <https://www.oecd.org/tax/beps/documento-para-consulta-publica-propuesta-del-secretariado-para-un-enfoque-unificado-bajo-el-primer-pilar.pdf>

⁶⁴ Serrano Antón, *op. cit.*, pp. 49-52

⁶⁵ Calvo Vérguez, J. (2022). Idas y venidas en el diseño de un impuesto que someta a gravamen la prestación de determinados servicios digitales en el seno de la OCDE. *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, 20/2022, 15-48.

*mercado sobre una parte del beneficio residual calculado a nivel de grupo*⁶⁶ (Reyero, Calderón y Palacín, 2021). Se prevé la entrada en vigor de su respectivo CML en 2025. Es decir, se reconocerá a las jurisdicciones un derecho a gravar los beneficios residuales⁶⁷ correspondientes cuando los negocios digitales descritos *supra* superen el umbral mínimo de ingresos determinado.⁶⁸

La normativa se aplicará a las multinacionales cuyo volumen de negocio a nivel global sea superior a 20.000 millones de euros y obtengan una rentabilidad superior al 10%⁶⁹.

Se prevé la posibilidad de rebajar el umbral a 10.000 millones de euros, siempre y cuando se cumplan dos requisitos. Primeramente, es necesario que la implementación tenga éxito, dotando a los Estados de una mayor seguridad jurídica sobre el Importe A y, por otro lado, la revisión debe realizarse en un plazo de 7 años después de la entrada en vigor del Importe A. La duración del proceso de revisión debe completarse en un plazo máximo de 1 año⁷⁰.

La jurisdicción que recibirá los ingresos será la correspondiente al mercado final. En otras palabras, en la que se utilizan o consumen los bienes o servicios, ya que se pretende favorecer a las “jurisdicciones de mercado”.

El Importe B “*proporciona un marco para la aplicación simplificada y ágil del principio de plena competencia respecto de actividades básicas de comercialización y distribución en el país*”⁷¹ (OCDE, 2023). “*Se prevé una remuneración fija que compense funciones básicas de comercialización y distribución que tengan lugar en la jurisdicción de mercado*”⁷² (Jabalera,

⁶⁶ Reyero, R. Calderón, J.M. y Palacín R. (2021). Acuerdo multilateral de 130 jurisdicciones sobre los principios de la Reforma Fiscal global BEPS 2.0. *Revista de Contabilidad y Tributación CEF*, 461-462. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2021.7409>

⁶⁷ Tal y como afirma Jähnichenm M. (2020): “*Los beneficios residuales representan los beneficios restantes después de haber calculado los beneficios presuntos con base en las funciones rutinarias realizadas en las jurisdicciones correspondientes*”. Jähnichenm M. (2020). La presencia económica significativa bajo el Pilar uno. ¿Un nexo definitivo para asignar los derechos de tributación en la economía digital? *Nueva Fiscalidad*, 4-2020, 157-197

⁶⁸ Jabalera Rodríguez, *op. cit.*, pp. 135-180.

⁶⁹ Cuando hacemos referencia a la rentabilidad implica el 10% de beneficios antes de los impuestos

⁷⁰ OCDE, *Declaración sobre el enfoque de dos pilares para...*, *op. cit.*

⁷¹ OCDE. (2023), Declaración de Resultados sobre el enfoque de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía. <https://www2.oecd.org/tax/beps/declaracion-de-resultados-sobre-el-enfoque-de-dos-pilares-para-abordar-los-desafios-fiscales-derivados-de-la-digitalizacion-de-la-economia-julio-2023.pdf>

⁷² Jabalera Rodríguez, *op. cit.*, pp. 135-180.

2020). Es decir, se pretende conseguir un doble objetivo; (i) se simplificará la normativa sobre precios de transferencia a través de una reforma de la normativa; (ii) se pretende dotar al sistema de seguridad jurídica en relación a la tributación de los beneficios de entidades dedicadas a la distribución y *marketing (baseline marketing and distribution activities)*⁷³.

4.4.2. Pilar 2: El impuesto mínimo global

4.4.2.1. Contenido de la estrategia Pilar 2

A pesar de estar encajado en el ámbito de la Acción 1, el objetivo principal de Pilar 2 es garantizar que los grandes grupos empresariales sean gravados con un nivel impositivo mínimo en todas las jurisdicciones en las que operan, reduciendo el incentivo de trasladar los beneficios a jurisdicciones de baja o nula tributación.⁷⁴ Está compuesto por dos elementos: el Impuesto Mínimo Global y la Cláusula de Sujeción a Imposición⁷⁵.

*“El Impuesto Mínimo Global se basa en el Modelo de reglas globales contra la erosión de las bases imponibles (las GloBE por las siglas de Global Anti-Base Erosión en inglés)”*⁷⁶ (OECD, 2024). Estas reglas constituyen el medio por el cual se introducirá un impuesto complementario (conocido en inglés como *top-up tax*) aplicable cuando el tipo impositivo en una jurisdicción determinada sea inferior al 15%⁷⁷.

Se han desarrollado dos reglas GloBE: (i) la Regla de Inclusión de Rentas, por la cual el grupo multinacional asumirá el impuesto complementario cuando se obtengan beneficios en jurisdicciones sujetas a un nivel impositivo menor al 15% y (ii) la Regla sobre Beneficios Insuficientemente Gravados, la cual se emplea con carácter subsidiario en los territorios en los que no es posible aplicar la RIR aunque su objetivo es el mismo.

⁷³ Reyero, Calderón y Palacín, *op. cit.*, pp. 461-462

⁷⁴ OECD/BID (2024), Manual de Implementación del Impuesto Mínimo (Segundo Pilar): Marco Inclusivo sobre BEPS, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, OECD, Paris, <https://www.oecd.org/tax/beps/manual-de-implementacion-del-impuesto-minimo-segundo-pilar.pdf>.

⁷⁵ OECD (2021), Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/782bac33-en>

⁷⁶ OECD/BID, *Manual de Implementación...*, *op. cit.*

⁷⁷ OECD/BID, *Manual de Implementación...*, *op. cit.*

No es obligatorio adoptar las reglas GloBE; sin embargo, el proyecto tiene un “enfoque común”. Por ello, si se decide implementarlas, los Estados deben seguir las directrices de la OCDE. El objetivo es su incorporación en los derechos nacionales a nivel global, por este motivo están diseñadas de manera flexible y se adaptan a diferentes jurisdicciones⁷⁸.

En términos generales hay 6 disposiciones básicas⁷⁹ en cuanto a las reglas GloBE⁸⁰.

1. Comprobar si el grupo multinacional es sujeto pasivo.
2. Identificar las Entidades Constitutivas del grupo, su ubicación y atribuirles las rentas.
3. Calcular las rentas de las diferentes entidades constitutivas.
4. “Determinar los impuestos atribuibles a las Rentas GloBE de cada entidad constitutiva”⁸¹.
5. “Calcular la ETR de todas las Entidades Constitutivas del grupo ubicadas en una determinada jurisdicción y calcular el impuesto complementario”⁸². Es decir, calcular la tasa impositiva efectiva.
6. Aplicar el impuesto complementario.

a. Comprobar si el grupo multinacional es sujeto pasivo

El sujeto pasivo del impuesto son los grandes grupos multinacionales que operan internacionalmente, cuyos ingresos anuales sean iguales o superiores a 750 millones de euros. Sin embargo, también se permite su implementación en grupos nacionales o grupos cuyo volumen de operaciones sea inferior al expuesto. Se excluye de su ámbito de aplicación tres tipos de entidades: (i) entidades cuya actividad sea de interés público como las organizaciones gubernamentales, (ii) los vehículos de inversión, por ejemplo los fondos de pensiones y (iii) “con el fin de evitar crear distorsiones en la forma en que estas entidades excluidas se estructuran para fines societarios, (...) la tercera categoría, está compuesta por ciertas entidades tenedoras de valores controladas por entidades excluidas”⁸³ (OECD, 2024).

b. Identificar las Entidades Constitutivas del grupo, su ubicación y atribuirles las rentas

⁷⁸ OCDE, *Declaración sobre el enfoque de dos pilares...*, *op. cit.*

⁷⁹ Ver anexo II

⁸⁰ OECD/BID, *Manual de Implementación...*, *op. cit.*

⁸¹ OECD/BID, *Manual de Implementación...*, *op. cit.*

⁸² OECD/BID, *Manual de Implementación...*, *op. cit.*

⁸³ OECD/BID, *Manual de Implementación...*, *op. cit.*

El objetivo, por lo tanto, de Pilar 2 es aplicar un impuesto complementario a aquellos sujetos identificados que asumen una carga tributaria inferior al 15%. Para conseguir esta aplicación, primero es necesario conocer cada una de las ubicaciones en las que están presentes los grupos de gran magnitud y cuáles son los impuestos asumidos en las respectivas jurisdicciones. Esta información se obtiene a través de la identificación de las Entidades Constitutivas.

Son consideradas Entidades Constitutivas todas las entidades o establecimientos permanentes que formen parte de los grupos multinacionales de gran magnitud previamente descritos en la sección *a*. Aunque formen parte del mismo grupo tienen trato autónomo y, por tanto, debemos establecer la localización y los ingresos de cada una de ellas. Se determina en función del lugar en el que la Entidad Constitutiva está sujeta al impuesto sobre la renta. Después, se calcula el Resultado Contable Neto de cada una de ellas.

c. Calcular las rentas de las diferentes entidades constitutivas

A través de determinados ajustes al Resultado Contable Neto, determinamos las Rentas o Pérdidas GloBE de las entidades constitutivas. El objetivo es “*alinearse mejor con la base imponible del Impuesto Mínimo Global*”⁸⁴ (OECD, 2024).

Hay tres tipos de ajustes básicos, los “*ajustes para alinearse mejor con la base imponible*”, “*ajustes para garantizar la distribución correcta de las rentas entre jurisdicciones*” y “*ajustes de políticas tributarias*”⁸⁵ (OECD, 2024).

Respecto del primero, los “*ajustes para alinearse mejor con la base imponible*”, pretende solventar las diferencias entre la contabilidad y la base imponible, a través de un sistema común. Por ejemplo, algunas jurisdicciones “*eximen los dividendos intragrupo, las reglas GloBE contienen ajustes similares para preservar las opciones de política inherentes a estos ajustes a la base imponible, que son comunes*”⁸⁶ (O’Sullivan, Cebreiro, 2022).

⁸⁴ OECD/BID, *Manual de Implementación...*, *op. cit.*

⁸⁵ OECD/BID, *Manual de Implementación...*, *op. cit.*

⁸⁶ O’Sullivan, D., Cebreiro Gómez, A. (2023). *El impuesto mínimo global: del acuerdo a la implementación: Consideraciones de política, opciones de puesta en práctica y próximos pasos*. World Bank Group, 1. <https://openknowledge.worldbank.org/server/api/core/bitstreams/5654aaa7-e7df-557a-91e6-e991e2101824/content>

El objetivo del segundo grupo de ajustes es asegurar que, las operaciones intragrupo efectuadas por entidades constitutivas en diferentes jurisdicciones, no alteren las rentas o pérdidas GloBE.

En algunos Estados se tiene por costumbre los pagos ilegales como los sobornos. Por ello, en el tercer grupo de ajustes, se determina que los gastos contrarios a la ley son no deducibles.

d. “Determinar los impuestos atribuibles a las Rentas GloBE de cada entidad constitutiva”⁸⁷

Una vez se ha identificado las Rentas o Pérdidas GloBE, se debe calcular sus respectivos impuestos, conocidos en materia de Fiscalidad Internacional como los Impuestos Cubiertos. Están formados por los impuestos sobre la renta⁸⁸, definido por la OCDE como aquellos “devengados localmente por una Entidad Constitutiva sobre sus rentas” se incluyen también impuestos extranjeros como, por ejemplo, los impuestos que exige la jurisdicción de la matriz sobre un establecimiento permanente establecido en otra jurisdicción. Se escapan de su definición los impuestos indirectos, los impuestos sobre la nómina y la propiedad. Tras una serie de ajustes, el resultado final es conocido como los Impuestos Cubiertos Ajustados.

e. “Calcular la ETR de todas las Entidades Constitutivas del grupo ubicadas en una determinada jurisdicción y calcular el impuesto complementario”⁸⁹

La tasa impositiva efectiva es el gravamen real que asumen las Entidades Constitutivas en cada jurisdicción. Es calculada⁹⁰ por cada grupo multinacional para cada año fiscal y se obtiene a través de la suma de las Rentas o Pérdidas GloBE y los Impuestos Cubiertos de todas las Entidades Constitutivas localizadas en una misma jurisdicción.

Si como resultado obtenemos un tipo de gravamen inferior al 15%, “se asigna un impuesto complementario a la jurisdicción de la entidad matriz sometida al GloBe correspondiente a cada Entidad Constitutiva”⁹¹.

⁸⁷ OECD/BID, *Manual de Implementación...*, op. cit.

⁸⁸ En este punto no se hace referencia al conocido IRPF español sino a la definición aportada.

⁸⁹ OECD/BID, *Manual de Implementación...*, op. cit.

⁹⁰ Note el lector que existen metodologías simplificadas de cálculo para la tasa impositiva efectiva cuyo contenido y ámbito de aplicación no están contenidos en el presente trabajo.

⁹¹ OECD/BID, *Manual de Implementación...*, op. cit.

f. Aplicar el impuesto complementario

Por último, el impuesto será exigible a través de tres mecanismos que operan en orden jerárquico.

Primeramente, se permite a las jurisdicciones donde se generan las rentas que impongan una tasa adicional sobre el tipo de gravamen local hasta alcanzar el tipo mínimo del 15%. Este método de gravamen es conocido como el impuesto mínimo nacional calificado y los Estados que lo apliquen deben tener en cuenta lo estipulado por las reglas GloBE.

En segundo lugar, cuando las jurisdicciones no han incorporado el impuesto mínimo nacional, actúa la Regla de Inclusión de rentas (IIR por sus siglas en inglés). Aplica en los territorios donde se genera el beneficio, pero el tipo impositivo es menor al 15%.

El diferencial de tributación será exigido a la entidad matriz última. *“Cuando se aplica la IIR, el impuesto mínimo complementario se paga por la entidad matriz, en proporción a su participación en la propiedad de las entidades respecto de las cuales se ha asignado un impuesto complementario”*⁹² (OECD, 2024). Es posible que la entidad matriz última esté ubicada en una jurisdicción que no implemente la IIR. En estas situaciones se prevé que asuma el impuesto complementario *“la siguiente entidad más alta en la cadena de propiedad, siempre que esté ubicada en una jurisdicción con una IIR”*⁹³.

La obligación principal es asumida por la entidad matriz última porque habitualmente es la que tiene la obligación de consolidar las cuentas financieras de todas las entidades del grupo. Por ello, se considera que dispone de la información necesaria para garantizar el impuesto complementario.

En tercer y último lugar, la regla de beneficios insuficientemente gravados (UTPR por sus siglas en inglés) actúa cuando no es posible aplicar la IIR porque no existen sociedades pertenecientes al grupo mediante la que recaudar el impuesto complementario. El diferencial de tributación se distribuye entre el resto de entidades en función de la cantidad de trabajadores y el valor de los activos intangibles⁹⁴.

⁹² OECD/BID, *Manual de Implementación...*, op. cit.

⁹³ OECD/BID, *Manual de Implementación...*, op. cit.

⁹⁴ OECD/BID, *Manual de Implementación...*, op. cit.

5. ESPECIAL MENCIÓN A LA IMPLEMENTACIÓN DEL PILAR 2 EN EUROPA

5.1. Análisis de Directiva (UE) 2022/2523

5.1.1. Aprobación y principales diferencias respecto a la normativa de la OCDE

El ya descrito Pilar 2 se incorporará al sistema fiscal de la UE a través de la Directiva 2022/2523 *relativa a la garantía de un nivel mínimo global de imposición para los grupos de empresas multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud de la Unión*⁹⁵. La directiva modificará los tipos del impuesto de sociedades de los EEMM. Así, aunque el tipo nominal del IS en la UE sea habitualmente superior hay otros en los que se aplica un tipo significativamente inferior. Por ejemplo, en el primer caso se hallan países como España y Francia, donde el tipo impositivo es del 25%, mientras que en Irlanda y Hungría se aplica uno del 12.5% y del 9% respectivamente.

El proyecto integra las reglas GloBE de la OCDE, siguiendo su estructura y contenido excepto en las secciones que no respetan la legislación comunitaria. Particularmente se ha modificado el ámbito subjetivo para evitar el trato desigual entre situaciones nacionales y transfronterizas que podría ser calificado como discriminatorio⁹⁶.

Cabe tener en cuenta que ya existen Directivas en materia de elusión fiscal. Tal y como se expone en el Preámbulo de la Directiva, principalmente es posible la colisión de las normas del Pilar 2 con las normas sobre Transparencia Fiscal Intencional contenidas en la Directiva 2016/1164/UE (ATAD 1). Sin embargo, el mismo Preámbulo contiene la solución, determinado que en primer lugar serán aplicables las normas sobre Transparencia Fiscal Internacional y de manera subsidiaria la directiva relativa al Impuesto Mínimo Global⁹⁷.

⁹⁵ Directiva, (UE) 2022/2523, *op. cit.*

⁹⁶ Calvo Végez, J (2023). La nueva Directiva sobre tributación mínima en el impuesto de sociedades y su trasposición a nuestro ordenamiento interno. *Revista Aranzadi Unión Europea*, 5/2023. Editorial Aranzadi.

⁹⁷ Maroto Sáez, A. (2024) *Foro de fiscalidad internacional*. Fundación para la promoción de los estudios financieros. https://fundef.org/docs/jornadas/2022_ForoFiscInt-version011222.pdf

Asimismo, su aprobación ha supuesto la parálisis de los dos proyectos europeos sobre la tributación de la economía digital iniciados en 2018. La primera propuesta tenía el objetivo de modificar el impuesto sobre sociedades para que contemple la presencia digital de las empresas en los EEMM. La segunda pretendía gravar los servicios digitales. Ambos objetivos se integran en la estrategia desarrollada por la OCDE⁹⁸.

El proyecto se propuso el 22 de diciembre de 2021, pero, en varias reuniones del ECOFIN, los EEMM mostraron sus reticencias. Polonia recalcó la necesidad de no incorporar únicamente el impuesto mínimo global (Pilar 2) puesto que para surtir efectos, era fundamental implementar la Acción 1 al completo. Es decir, incluir también la normativa referente a Pilar 1. Como solución, la Unión incorpora en el art. 57 del texto su compromiso a avanzar en la aplicación este 2023 mientras está en vigor Pilar 2. Hungría también manifestó sus preocupaciones ya que Europa sería el primer bloque regional en materializar la medida en un contexto económicamente incierto a causa de la guerra en Ucrania. Finalmente, los EEMM consensuaron la medida publicando el texto de compromiso el 25 de noviembre de 2022.

Finalmente, como se materializa en el art. 53, la UE fijó el 31 de diciembre de 2023 como fecha límite para efectuar la transposición, por ello se aplicará la norma por primera vez en 2024.

5.1.2. Contenido y estructura

La Directiva del impuesto mínimo global, el Pilar 2, se estructura en 11 capítulos y 57 artículos.

En primer lugar, es necesario exponer las definiciones de los elementos clave del impuesto desde la perspectiva de la Unión Europea, establecidas principalmente en el art. 3:

- a) Es calificado como Grupo Multinacional cualquier grupo que tenga como mínimo una entidad o establecimiento permanente en una jurisdicción diferente a la entidad matriz última.

⁹⁸ Consilium Europa, *Fiscalidad digital...*, *op. cit.*

- b) Tiene la consideración de Grupo Nacional de Gran Magnitud aquel cuyas entidades constitutivas se encuentran en el mismo Estado Miembro que la entidad matriz última.
- c) Se considera Entidad Constitutiva cualquier entidad o establecimiento permanente integrado en un Grupo Multinacional o Nacional de Gran Magnitud independientemente de si está situada o no en la Unión. Mediante el art. 4 se comprende que una Entidad constitutiva está ubicada en la jurisdicción en la que sea residente a efectos fiscales, atendiendo a criterios como su lugar de gestión o creación.
- d) Tiene la consideración de Entidad Matriz Última aquella que a través de participaciones controle cualquier entidad y que a su vez ninguna entidad ejerza poder de control sobre ella.
- e) Es Entidad Parcialmente Participada la “entidad constitutiva del grupo participada por entidades constitutivas que no sean del grupo en un porcentaje superior al 20% y que no sea matriz última del grupo”⁹⁹ (Calvo Végez, 2023).
- f) Son Entidades Matrices Intermedias todas las entidades constitutivas que posean directa o indirectamente participaciones de otra entidad constitutiva perteneciente al mismo grupo y que no reúna los requisitos para considerarse Entidad Matriz Última o Entidad Matriz Participada.

El art. 1, conforme a lo analizado previamente, fija como objeto de la norma la imposición de una tributación mínima del 15% por parte de los sujetos identificados en el art. 2, a través de dos reglas interconectadas y jerárquicas (las reglas GloBE). En primer lugar, se aplicará la Regla de Inclusión de Rentas y, cuando la matriz del grupo no pueda recaudar la totalidad del impuesto a través de ella, se recurre a la Regla de Beneficios Insuficientemente Gravados.

En el art. 2, la Directiva define el ámbito de aplicación, es decir, aquellas entidades constitutivas ubicadas en un Estado miembro que pertenezcan a un grupo de empresas nacionales o multinacionales de gran magnitud. Su volumen de ingresos anuales debe ser igual o mayor a 750 millones de euros de conformidad con los estados financieros consolidados¹⁰⁰ de la entidad matriz última. Como mínimo, en dos de los cuatro ejercicios

⁹⁹ Calvo Végez, *La nueva Directiva...*, *op. cit.*

¹⁰⁰ Según la directiva 2022/2523, son estados financieros consolidados “los estados financieros elaborados por una entidad de acuerdo con una norma de contabilidad financiera aceptable según la cual los activos, pasivos,

fiscales anteriores al ejercicio fiscal al que será aplicable.¹⁰¹ La UE hace uso de la permisibilidad de las directrices de la OCDE al ampliar el ámbito de aplicación a los grupos nacionales de gran magnitud.

En el capítulo II se desarrolla la aplicación de las Reglas GloBE que se materializan en cuatro escenarios concretos: “*que haya una entidad matriz última en la Unión, una entidad matriz intermedia en la Unión, una entidad matriz intermedia en la Unión participada por una entidad matriz última excluida o una entidad matriz parcialmente participada en la Unión*”¹⁰² (Calvo Végez, 2023).

Así las cosas, respecto a la regla de inclusión de rentas (art. de 5 a 8), cuando la matriz última esté ubicada en la UE estará sujeta al Impuesto Complementario. Tanto de sí misma como de todas sus Entidades Constitutivas ubicadas dentro y fuera de la Unión si se encuentran en una jurisdicción de baja tributación.

Ahora bien, es posible que la entidad matriz última no aplique las reglas GloBE porque está excluida o ubicada en un tercer Estado que no haya implementado las estrategias del Pilar 2. En estos casos, se produce un “desplazamiento” hacia las entidades matrices intermedias ubicadas en la Unión. Es decir, asume la obligación del impuesto complementario las entidades constitutivas en orden de número de participaciones.

De la misma manera, la obligación se desplaza a las entidades matrices parcialmente participadas en la Unión respecto de sí mismas y de sus entidades constitutivas sometidas a una tributación inferior al 15% y que están ubicadas en otro Estado.

Tal y como se ha expuesto *supra*, la OCDE permitía a las jurisdicciones regular el impuesto mínimo como un complemento a su tipo impositivo nacional. Este aspecto es integrado por la UE en el art. 11 y recibe el nombre de “impuesto complementario nacional admisible”. El objetivo es simplificar la recaudación del impuesto. Para que los Estados puedan aplicarlo deben comunicarlo previamente a la Comisión.

ingresos, gastos y flujos de efectivo de dicha entidad o de cualquier entidad en la que tenga una participación de control se presenten como los de una sola unidad económica”. Directiva, (UE) 2022/2523, *op. cit.*

¹⁰¹ Calvo Végez, *La nueva Directiva...*, *op. cit.*

¹⁰² Calvo Végez, *La nueva Directiva...*, *op. cit.*

De los art. 12 a 14 encontramos la normativa respecto de la regla sobre beneficios insuficientemente gravados. La obligación respecto del impuesto complementario recae sobre las entidades constitutivas ubicadas en un Estado miembro que forman parte de los grupos multinacionales descritos *supra* y cuya entidad matriz última se encuentra en un tercer país al que no es posible aplicar la regla de inclusión de rentas. El impuesto complementario “*podrá adoptar la forma de deuda tributaria adicional o de denegación de una deducción en la renta imponible*”¹⁰³ (Calvo Vérguez, 2023).

Seguidamente, en el capítulo III se regula el Cálculo de las ganancias o pérdidas admisibles. Las entidades constitutivas deben realizar la cuenta de pérdidas y ganancias atendiendo a la norma contable que aplique. Para su redacción, se debe recurrir al art. 15 que determina cuáles son admisibles y al art. 16, sobre los ajustes a practicar. El art. 17, en situaciones concretas, permite excluir las rentas que provengan del transporte marítimo internacional a causa de la gran volatilidad del sector. Finalmente, las particularidades “*para la atribución de las ganancias o pérdidas admisibles entre una entidad principal y un establecimiento permanente y las reglas especiales para las entidades transparentes*”¹⁰⁴ (Calvo Vérguez, 2023) se regulan en los arts. 18 y 19.

El Cálculo de los impuestos cubiertos ajustados viene explicitado en el capítulo IV, de los Arts. 20 a 25. A efectos del texto, los impuestos cubiertos de las entidades constitutivas son aquellos relativos a sus beneficios, es decir, el Impuesto sobre Sociedades y los equivalentes. Se excluye expresamente el impuesto complementario calculado mediante las reglas GloBE por la entidad matriz. Los impuestos cubiertos ajustados “*son el gasto por impuesto corriente registrado en los estados financieros*” (Calvo Vérguez, 2023). Los arts. 23 y 24 recogen tanto un regla cuyo objetivo es simplificar el proceso como reglas específicas acorde a determinados casos particulares respectivamente. Por último, en el art. 25 se regulan los ajustes que se practican sobre el impuesto cubierto. Cabe destacar que existen dos tipos de créditos reembolsables, los admisibles y los inadmisibles. Si un crédito fiscal es calificado como reembolsable admisible, se prevé su devolución a la entidad constitutiva en un plazo de 4 años¹⁰⁵.

¹⁰³ Calvo Vérguez, *La nueva Directiva...*, *op. cit.*

¹⁰⁴ Calvo Vérguez, *La nueva Directiva...*, *op. cit.*

¹⁰⁵ Calvo Vérguez, *La nueva Directiva...*, *op. cit.*

El capítulo V prevé el proceso por el cual debemos calcular el tipo impositivo efectivo y el impuesto complementario, correspondiente a los artículos 26 y 27 respectivamente¹⁰⁶.

El tipo efectivo según el art. 55 de la Ley General Tributaria española del 2003 es “*el tipo de gravamen, es la cifra, coeficiente o porcentaje que se aplica a la base liquidable para obtener como resultado la cuota íntegra*”¹⁰⁷. El cálculo debe realizarse en cada ejercicio fiscal y en todos los Estados (con determinadas especialidades como, por ejemplo, en el caso de las entidades de inversión). El tipo impositivo efectivo es el resultado de dividir “*los impuestos cubiertos ajustados de las entidades constitutivas situadas en cada país (...) y las ganancias admisibles netas*” (Calvo Vérguez, 2023)¹⁰⁸.

Posteriormente, tal y como establece el art. 27, cuando el tipo impositivo efectivo en una jurisdicción es inferior al gravamen mínimo del 15%, el grupo deberá soportar el impuesto complementario. La operación de cálculo es muy sencilla ya que el tipo de impuesto complementario es el resultado de restar el tipo impositivo efectivo al tipo impositivo mínimo.

El art. 30 prevé una exclusión de *minimis* por la cual el impuesto complementario será cero en un Estado cuando el volumen de negocio de todas las entidades constitutivas sea inferior a 10 millones de euros y las ganancias o pérdidas admisibles no superen el millón de euros.¹⁰⁹

En el capítulo VI, “*normas especiales para la reestructuración empresarial y las estructuras de participación*”¹¹⁰ (Directiva 2022/2523, 2022) se prevé un conjunto de normas introductorias en materia de reestructuración empresarial, transmisión de activos y pasivos y empresas en participación.

En primer lugar, se regulan las situaciones en las que se alcanza el umbral mínimo de 750 millones. Respecto de las fusiones, en los art. 33 y 34, se prevén dos escenarios en los que se aplicará el impuesto mínimo complementario a los cuatro ejercicios fiscales anteriores a la

¹⁰⁶ Calvo Vérguez, *La nueva Directiva...*, *op. cit.*

¹⁰⁷ Ley 58/2003, de 17 de diciembre General Tributaria, 302, (2003), <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186>

¹⁰⁸ Calvo Vérguez, *La nueva Directiva...*, *op. cit.*

¹⁰⁹ Calvo Vérguez, *La nueva Directiva...*, *op. cit.*

¹¹⁰ Directiva, (UE) 2022/2523, *op. cit.*

operación, incluso si de manera independiente los grupos no alcanzaron el umbral mínimo. Por lo tanto, cuando dos o más grupos se fusionan y la suma de su volumen de negocio en el ejercicio fiscal en el que se lleva a cabo la operación es superior a 750 millones, se aplicará lo anteriormente expuesto. De la misma manera, también se aplicará la misma regla a las mercantiles que no sean miembros de un grupo que se fusionen con un grupo u otra entidad cuando se cumplan dos requisitos: (i) que ninguna de ellas “*hayan tenido estados financieros consolidados en ninguno de los últimos ejercicios fiscales consecutivos inmediatamente anteriores al ejercicio fiscal examinado*”; (ii) también es necesario que, “*la suma de los volúmenes de negocios incluidos en cada uno de sus estados financieros o estados financieros consolidados en ese ejercicio fiscal es igual o superior a 750 millones de euros*”¹¹¹.

Respecto a las escisiones, se regula en qué supuestos las multinacionales que realicen una operación de escisión alcanzan el umbral preestablecido para la aplicación de la normativa objeto de estudio.

El art. 35 determina las reglas sobre la transmisión de activos y pasivos. Cuando se realice una operación de este tipo, será necesario reflejar la ganancia o la pérdida en la contabilidad tanto de la entidad constitutiva que enajene como de la entidad que adquiera. No obstante, se exceptúan las entidades que enajenen o adquieran con el objetivo de realizar una reorganización empresarial.

El art. 36, define las empresas en participación determinando que estas no deben aplicar las reglas GloBE, sino que deberán hacerlo el grupo multinacional que posea un 50% de la empresa participada tanto directa como indirectamente. El cálculo del impuesto se realizará como si la empresa participada fuera una entidad constitutiva y la empresa en participación la entidad matriz. De la misma manera, en el art. 37 se prevé un conjunto de normas especiales para los “grupos de empresas multinacionales con múltiples entidades matrices”.

El capítulo VIII, de los art. 38 a 43 regula los regímenes de neutralidad fiscal y de distribución.

¹¹¹ Calvo Végez, *La nueva Directiva...*, op. cit.

Las entidades constitutivas ubicadas en un EM en base al art. 44, tienen la obligación de presentar una declaración a su Administración Tributaria sobre el impuesto complementario. La única excepción a la regla es que se haya designado a otra entidad para aportar el documento informativo. La obligación recae principalmente sobre la entidad matriz. Sin embargo, esto no exime a las filiales de presentar la declaración informativa tanto de su entidad matriz como de otras filiales cuando se le requiera. La información aportada debe ser suficiente como para permitir a las Administraciones tributarias conocer con exactitud “*la deuda correspondiente al impuesto complementario*”¹¹² (Calvo Vérguez, 2023).

En el art. 46, el último del citado capítulo, se permite a los ordenamientos imponer sanciones a aquellos grupos que no cumplan con la presentación de la declaración informativa o no asuman el pago del impuesto complementario.

Finalmente, se revisarán las disposiciones transitorias, estas pretenden lidiar con el régimen fiscal de aplicación en el año de transición. Es decir, el primer año en el que el grupo deba aplicar las reglas contenidas en la Directiva respecto de una jurisdicción¹¹³.

Se prevén dos situaciones en las que el impuesto complementario será cero durante un período de 5 años. En el caso de los grupos multinacionales deben cumplir dos requisitos, que estén en fase inicial de internacionalización y “*la suma del valor contable neto de los activos materiales de las entidades constitutivas situadas en dichos países o territorios, excepto en aquél en el que el grupo tenga los valores más elevados no supere 50 millones de euros*”¹¹⁴ (Calvo Vérguez, 2023). A efectos de la presente Directiva, se entiende en fase de internacionalización aquellos grupos que tengan como máximo entidades constitutivas en 6 jurisdicciones. Por otro lado, el citado beneficio también aplicará a todos los grupos nacionales que les sea aplicable la directiva.

En virtud del art. 50, los Estados Miembros que como máximo cuenten con 12 entidades matrices últimas pueden optar por una “*aplicación diferida*” de las reglas GloBE. Este sistema tiene dos especialidades porque los Estados que se acojan a ella no aplicarán ni la regla de inclusión de rentas ni la de beneficios insuficientemente gravados durante los

¹¹² Calvo Vérguez, *La nueva Directiva...*, *op. cit.*

¹¹³ Calvo Vérguez, *La nueva Directiva...*, *op. cit.*

¹¹⁴ Calvo Vérguez, *La nueva Directiva...*, *op. cit.*

primeros seis ejercicios fiscales. Actualmente, Eslovaquia, Estonia, Letonia, Lituania y Malta se han acogido a esta disposición y lo han notificado a la Comisión¹¹⁵. Pero ¿Qué ocurre con las entidades constitutivas ubicadas en otros EEMM cuando la matriz disfruta de este beneficio? La directiva determina que las entidades constitutivas deberán asumir el pago del impuesto complementario calculado mediante la regla de beneficios insuficientemente gravados¹¹⁶.

6. LA INTERCONEXIÓN DE LA ACCIÓN 1 CON EL PROYECTO BEPS

La Acción 1 pretende evitar los problemas de *erosión* fiscal causados por los negocios digitales, por ello está interconectada con el resto del Proyecto BEPS. Por ejemplo, se generará una situación de doble no imposición (que es precisamente uno de los objetivos que intenta evitar la Acción 1) cuando en la jurisdicción de la fuente no se graven los *royalties* de una entidad y en el país de residencia exista un régimen preferencial (Acción 5) que implique la no tributación, especialmente en el caso de los *patent box* (total o parcial).¹¹⁷

Como ya se ha mencionado anteriormente, el análisis se centrará en la relación entre la *erosión* de las bases imponibles y el *tax ruling* y *patent box*. Es decir, la Acción 5 y los *transfer pricing*, que se normativiza en las Acciones de 8 a 10.

6.1. Acción 5: los regímenes preferenciales, mención concreta al *tax ruling* y *patent box*

La Acción 5 tiene el objetivo y título de “*Combatir las prácticas tributarias perniciosas teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia*”. Cuando la OCDE emplea el término *sustancia*, hace referencia a la existencia de una actividad económica sustancial como método de justificación de la aplicación de un régimen preferencial¹¹⁸. Es decir, la estrategia hace

¹¹⁵ Comunicado de la Comisión. (2023). *Elección para una aplicación diferida de la regla de inclusión de rentas y de la regla de beneficios insuficientemente gravados contemplada en el artículo 50 de la Directiva sobre el Pilar Dos*. C/2023/1536. Eur-Lex. https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=OJ:C_202301536

¹¹⁶ Calvo Vérguez, *La nueva Directiva...*, *op. cit.*

¹¹⁷ Contreras Gómez, *op. cit.*

¹¹⁸ Arribas Plaza, D., López Tamayo, M., Sánchez López, A. (2017). Acción 5: Combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia. *Plan de acción BEPS: una reflexión obligada* (pp. 135-156). Fundación Impuestos y Competitividad. <https://static.fundacionic.com/2017/06/22115258/plan-de-accion-beps--una-reflexion-obligada.pdf>

referencia a los conocidos regímenes preferenciales como, por ejemplo, los *tax ruling* y el *patent box* (analizados *infra*), pero también pretende paliar conductas como las *comfort letters* de Luxemburgo, entre otros.¹¹⁹ El objetivo es que los Estados actúen de manera coordinada para prevenir la planificación fiscal agresiva¹²⁰.

Los *tax rulings* son acuerdos suscritos entre el contribuyente y la administración tributaria con el objetivo de que esta última establezca por adelantado cómo aplicará el sistema impositivo, dependiendo de la jurisdicción pueden ser vinculantes o no. Es decir, los *tax rulings* son “*medidas de aplicación individual*”. La intención es garantizar una mayor previsibilidad y seguridad jurídica al sistema ya que se predice la forma en la que se aplicará el ordenamiento tributario a un contribuyente concreto¹²¹.

En determinadas ocasiones, estas medidas estatales confieren una ventaja selectiva a sus beneficiarios y, por tanto, teniendo en cuenta el art. 107 del TFUE, son contrarias e incompatibles con el mercado interior. En este sentido, tiene especial relevancia el concepto de “selectiva”, ya que es posible conceder una ventaja general que no favorezca a ningún sector empresarial en concreto porque estas no se consideran ayudas estatales. El TJUE ha establecido una clara distinción entre ayudas individuales y regímenes de ayudas. Es fundamental, por tanto, que la ventaja se confiera a una sola empresa a causa de sus circunstancias concretas¹²². El 8 de noviembre de 2022 la jurisprudencia de la Unión cambia drásticamente a través de la resolución de los recursos de casación interpuestos por Fiat Chrysler Finance Europe en los asuntos acumulados C-885/19 y C-898/19 P.

En relación con los antecedentes del caso, en septiembre de 2012 las autoridades de Luxemburgo adoptaron una decisión fiscal anticipada (es decir, un *tax ruling*) a favor de una de las empresas del Grupo Fiat (Fiat Chrysler Finance Europe, FFT). Las autoridades tributarias luxemburguesas mediante la emisión de un *tax ruling* vinculante confirmaron que el análisis efectuado por el contribuyente respecto de los precios de transferencia aplicados respetaba el principio de libre competencia. En 2015 la Comisión consideró que dicha ayuda

¹¹⁹ Contreras Gómez, *op. cit.*

¹²⁰ Arribas Plaza, López Tamayo y Sánchez López, *op. cit.*, pp. 135-156.

¹²¹ Moscoso del Prado González, L., Barba de Alba, A., Benítez Regil, P. (2021). Ventaja fiscal y planificación fiscal agresiva (*Los Tax rulings*). *Ayudas de estado en el ámbito tributario: Experiencia española y contexto actual* (pp. 247-291). Fundación Impuestos y Competitividad.

¹²² Moscoso del Prado González, Barba de Alba y Benítez Regil, *op. cit.*, pp. 247-291.

era contraria al artículo 107 del TFUE y por ello incompatible con el mercado interior porque otorgaba a FFT una ventaja selectiva en perjuicio del resto de contribuyentes. El mismo año, tanto Luxemburgo como FFT interpusieron recursos de anulación ante el Tribunal General (en adelante TG), pero fueron desestimados.

En 2019 las dos anteriores e Irlanda, cuyo interés reside en las decisiones de la comisión contra sus propios *tax ruling*, interpusieron recurso de casación ante el TJUE solicitando la anulación.

En 2022 el TJUE anuló la sentencia del TG porque considera que la comisión evaluó incorrectamente los requisitos que configuran las ventajas selectivas. Para determinar si se otorga una ventaja selectiva es necesario comparar el régimen fiscal nacional aplicable habitualmente con la ayuda de Estado otorgada, el objetivo es comprobar si se genera una discriminación. La Comisión determinó el régimen fiscal con el que se debía realizar la comparación de manera autónoma (mediante criterios establecidos en las directrices de la OCDE) ignorando la normativa nacional de Luxemburgo, el TJUE determina que este análisis es erróneo porque en materias no armonizadas (como el *tax ruling* otorgado a FTT) el régimen fiscal “normal” debe determinarse únicamente conforme a la normativa nacional (en este caso conforme a la normativa de Luxemburgo)¹²³.

Otro de los regímenes preferenciales al que aplica la Acción 5 es el *patent box*. Como define CASAS AGUDO (2018) “*en términos generales, el patent box constituye un régimen por el que se incentivan fiscalmente, en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, las rentas derivadas de la cesión de uso de explotación de ciertos activos intangibles (patentes, planos, fórmulas, procedimientos secretos, Know – how)*”¹²⁴. Teniendo, por tanto, una gran repercusión en las *startups* de base tecnológica.

Los Estados promueven las actividades internas en I+D+i con dos objetivos:

“reducir la dependencia tecnológica interna de otros países a la par que aumentar la productividad. En particular se quiere estimular la creación y retención de la propiedad intelectual o industrial

¹²³ Uría Menéndez. (2022). *El TJUE anula la decisión de la Comisión Europea en el asunto FIAT y aclara el requisito de selectividad en casos de tax ruling sobre impuestos no armonizados*. Uria. <https://www.uria.com/documentos/circulares/1595/documento/13095/UM-Client-Briefing.pdf?id=13095&forceDownload=true>

¹²⁴ Casas Agudo, *op. cit.*, pp. 45-48.

*especialmente de las patentes, dentro de sus fronteras como el resto de los IP regímenes europeos*¹²⁵ (Rodríguez Relea, 2016).

El origen del *patent box* es la Directiva 49/2003¹²⁶ relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros (también conocida como Directiva Europea “*Interest & Royalty*”), relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes EEMM.¹²⁷

Se trata de un beneficio fiscal capaz de estimular activos intangibles, por ello no es un instrumento de parco uso en Europa. Holanda fue el primer Estado miembro en introducirlo, seguido por Bélgica y Luxemburgo en 2007 y España en 2008 entre otros.¹²⁸ Concretamente en el ámbito español, se encuentra regulado en el art. 23 de la LIS.

Como afirma PASTOR DEL PINO (2009), el IS es la mejor opción para introducir el beneficio fiscal objeto de estudio en nuestro ordenamiento jurídico porque “*es el impuesto que grava los beneficios societarios aquel que, por su objeto y estructura, permite más adecuadamente la integración de los diferentes elementos técnicos que pueden servir como instrumentos al servicio de la política económica para promover la inversión empresarial*”¹²⁹.

Existen numerosas críticas al régimen por la multitud de problemas generados a causa de la configuración del sistema normativo español, por ejemplo, cuando se trata de activos intangibles no patentables (como el *Know – how*). También la incertidumbre y el desconocimiento sobre determinados activos genera conflictividad, ya que es utilizado para disfrazar como “rentas” ingresos de diferentes naturalezas con problemas de valoración (muy típico de los precios de transferencia).

¹²⁵ Rodríguez Relea, F. J. (2016). *Fiscalidad práctica 2016. Impuestos sobre Sociedades* (pp. 1). Lex Nova.

¹²⁶ Directiva, (UE) 2022/2523, *op. cit.*

¹²⁷ Salgado Barca, M.^a B., y Pallarés Rodríguez, M.^a R. (2014). El patent box en España: análisis del artículo 23 del TRLIS. *Revista Quincena Fiscal*, 19/2014, 2.

¹²⁸ Evers, L., Miller, H., Spengel, C. (2013). Intellectual Property Box Regimes; Effective Tax Rates and Tax Policy Considerations. *Center for European Economic Research, Discussion Paper*, 13-70, 6.

¹²⁹ Pastor del Pino, M.^a Del C. (2009). *El incentivo fiscal a la inversión en actividades empresariales de innovación en el Impuesto sobre Sociedades* (pp. 233-234). La Ley.

Se trata de un régimen “potencialmente susceptible de instrumentalizarse en prácticas de planificación fiscal agresiva”¹³⁰. A pesar de que la UE no ha calificado el *patent box* como ayuda de Estado, varios países lo emplean con el objetivo de resultar más atractivos para el sector empresarial, siendo un claro ejemplo de competencia desleal. Por tanto, “los regímenes de propiedad industrial e intelectual como el *patent box* pueden promover también la elusión fiscal y ser susceptibles de provocar la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios (*base erosion and profit shifting*)”¹³¹ (García-Herrera Balnco, 2017). “Por ello, ha sido sensible a los Planes de acción promovidos por la OCDE, en especial a través del desarrollo de la Acción 5 del Plan BEPS”¹³² (Agudo, 2018).

6.2. Acciones de 8 a 10: *Transfer pricing*

Cómo define MARTÍN (2023)

*“los precios de transferencia son precios fijados entre partes vinculadas en el intercambio de bienes y servicios. Según las normas vigentes, estas operaciones deben adecuarse a los precios que pactarían partes independientes. Este criterio establece que las operaciones vinculadas deben atender a las normas de un mercado competitivo donde no hay posibilidad de ganancias extraordinarias; una circunstancia que en la normativa relativa a los precios de transferencia se define bajo el principio de plena competencia (*arm’s length principle*)”¹³³.*

Por ello, el objetivo de las Acciones de 8 a 10 es plantear soluciones cuando la atribución de beneficios entre las entidades pertenecientes a un grupo multinacional no corresponden con la actividad económica que produce dicho valor¹³⁴.

¹³⁰ Directiva, 2003/49/CE del Consejo de 3 de junio de 2003 relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros, 157 (2003). <https://www.boe.es/doue/2003/157/L00049-00054.pdf>

¹³¹ García-Herrera Blanco, C. (2017). *V Encuentro de Derecho Financiero y Tributario “El futuro del Impuesto sobre Sociedades” (3.ª parte)*, p. 111. Instituto de Estudios Fiscales https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2017_14.pdf

¹³² Casas Agudo, *op. cit.*, pp. 45-48.

¹³³ Martín, P (2023). Los precios de transferencia como herramienta de planificación fiscal. *Actualidad Jurídica Aranzadi*, 994/2023.

¹³⁴ Del Campo Azpiazu, C. (2017). Acciones 8, 9 ,10. Alineando resultados de precios de transferencia y generación de valor. *Plan de Acción BEPS: una reflexión obligada* (pp. 219-236). Fundación Impuestos y Competitividad. <https://static.fundacionic.com/2017/06/22115243/acciones-8-9-y-10-kpgm.pdf>

El 20 de enero de 2022 la OCDE publicó las nuevas Directrices sobre precios de transferencia y en septiembre de 2023 la Comisión Europea propuso la Directiva sobre la materia que implicaría su armonización en los EEMM¹³⁵.

En la normativa española, están regulados en el art. 18 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Con el objetivo de evitar la planificación fiscal agresiva, en España es obligatorio que las empresas justifiquen los métodos de valoración para el establecimiento de precios en las operaciones vinculadas.

Este tipo concreto de operaciones tiene especial relevancia en el ámbito del comercio internacional, ya que suponen el 60% del total. Sin embargo, en sí mismas no comportan irregularidades fiscales. La problemática aparece cuando las partes vinculadas establecen un acuerdo que nunca sería aceptado en un mercado de libre competencia. Esta actuación se genera mediante estrategias de planificación fiscal agresiva cuyo objetivo es la evasión fiscal.

En la práctica, el traslado de beneficios opera de la siguiente manera: las partes realizan la operación bajo una forma jurídica habitual, pero utilizan sus precios para trasladar los beneficios a otra jurisdicción más beneficiosa. El precio pactado supone una ventaja fiscal para el grupo. No obstante, a nivel individual, una parte obtiene un beneficio mucho mayor.

Los factores principales que causan la *erosión* de las bases imponibles son: la escasa adaptación de la normativa nacional al sector empresarial (altamente internacionalizado), la falta de información y la descoordinación entre las diferentes jurisdicciones. Como se he puesto de manifiesto la OCDE a través del proyecto BEPS trata de implementar soluciones a nivel internacional.¹³⁶

7. PRINCIPALES CRÍTICAS

Pilar 2 es el medio empleado para evitar las prácticas fiscales perniciosas. El establecimiento de impuestos mínimos ha sido extensamente analizado, esclareciendo dos principales

¹³⁵ Moreno-Tapia, I., Bargalló, C. (2023). *La Propuesta de Directiva de precios de transferencia*. Cuatrecasas. <https://www.cuatrecasas.com/es/spain/fiscalidad/art/precios-transferencia-propuesta-directiva-ue>

¹³⁶ Martín, *op. cit.*

beneficios. En primer lugar, es especialmente útil en jurisdicciones reticentes a reformar su norma tributaria interna, siendo la principal causa de ello los beneficios tributarios que incluyen. Respecto del segundo beneficio, es claro que supondrá un aumento a nivel recaudatorio.¹³⁷

Pese a ello, autores como SÁNCHEZ - ARCHIDONA han criticado su utilidad. El proyecto BEPS es una herramienta de *soft law* y por ello su implementación está supeditada a la colaboración, coordinación y apoyo de Estados y determinadas organizaciones supranacionales que sí tienen capacidad de implementar la medida¹³⁸.

También se ha discutido el reflejo de las asimetrías de poder entre los Estados en la etapa de negociación y configuración del proyecto. La preparación del Marco Inclusivo no incluyó a las economías en desarrollo, siendo por tanto infrarrepresentadas¹³⁹. El Foro Africano de las Administraciones Tributarias (AFTA por sus siglas en inglés) destacó en 2020 la complejidad técnica y burocrática que supondría la implementación de la estrategia a nivel político y legislativo, además de los efectos negativos que produciría en los Estados que incorporen el Pilar 2 sin ser realmente conscientes de las implicaciones que podría conllevar sobre las inversiones extranjeras¹⁴⁰.

La ICRICT (cuyo acrónimo en inglés es *Independent Commission for the Reform of International Corporate Taxation*) es una comisión independiente formada por expertos en economía, fiscalidad y desarrollo a nivel mundial. Aunque no se ha opuesto al establecimiento de un impuesto mínimo, sí ha concluido que la medida no surtirá efecto en países en vías de desarrollo porque no repercutirá en gran escala a su propia recaudación. En términos generales, cuando se aplique la regla de inclusión de rentas, quienes recibirán el beneficio son las jurisdicciones en las que se encuentre la matriz última, principalmente países anglosajones o europeos¹⁴¹. La alternativa sería que incorporaran a sus legislaciones el

¹³⁷ Silva García, D. (2024). Impuesto mínimo global. Una visión práctica del Pilar II de la OCDE. *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, 25/2024.

¹³⁸ Sánchez-Archidona, *op. cit.*, pp. 139-158.

¹³⁹ Tobada Perez, F. (2024). *Impuesto Mínimo Global: El dilema de la soberanía fiscal*. IUS 360. <https://ius360.com/impuesto-minimo-global-el-dilema-de-la-soberania-fiscal-fabio-tobada-perez/>

¹⁴⁰ African Tax Administration Forum. (2020). *Media statement on the outcomes of the inclusive framework meeting 29 to 30 january 2020*. African Tax Administration Forum. <https://www.ataftax.org/media-brief-inclusive-framework-jan-2020>

¹⁴¹ ICRICT. (2021). *Las críticas al acuerdo OCDE que fijó un impuesto mínimo del 15% a las multinacionales: beneficia a los ricos*. ICRICT Independent Commission for the Reform of International Corporate Taxation.

impuesto nacional complementario calificado. En este caso, el beneficio recaudatorio lo obtendría íntegramente el Estado en el que se encuentra la entidad perteneciente a un grupo de gran magnitud. Ahora bien, establecer un impuesto mínimo nacional complementario calificado del 15% en Estados de baja o nula tributación eliminaría su atractivo fiscal. DE LA FERIA (2023) afirma que es probable que la medida produzca un beneficio a largo plazo para los países pequeños y/o en vías de desarrollo; pese que el coste que implica a corto plazo en términos burocráticos y de pérdida de competencia fiscal empresarial es, en algunos casos, inasumible¹⁴².

Así las cosas, probablemente la medida produzca una alteración en la toma de decisiones empresariales, siendo la consecuencia directa la posible reducción de la inversión extranjera. Es claro que uno de los elementos analizados por las empresas es el impacto recaudatorio de los Estados. Así, los grupos invierten más en jurisdicciones que ofrecen beneficios fiscales, ya sea a través de exenciones, deducciones, un tipo impositivo reducido, etc. Precisamente por ello, países como Irlanda y Hungría han manifestado una clara oposición a la implementación del proyecto por parte de la UE. Cabe recordar que el tipo impositivo sobre sociedades establecido en la legislación irlandesa es del 12.5%, medida que ha tenido mucho éxito atrayendo la inversión extranjera. Siguiendo la misma lógica, el tipo impositivo húngaro es del 9%¹⁴³. La misma crítica ha sido realizada por varios expertos en tributación de países en vías de desarrollo, porque estos países suelen resultar atractivos por sus ventajas fiscales y la implementación del impuesto complementario les obligaría a competir en las mismas condiciones tributarias que los países desarrollados. Por ello, autores como John Wilson (1999), Philipp Genschel (2011) y Thomas Rixen (2008) entre otros, concluyen que, habitualmente, los países con un mayor desarrollo económico prefieren la aplicación de tipos impositivos comunes o que, como en el presente caso, establezcan un tipo mínimo común. Y, que los países con economías en vías de desarrollo o poco atractivos, suelen ser favorables a un sistema de competición fiscal¹⁴⁴.

<https://www.icriect.com/icriect-in-the-news/2021/10/13/las-criticas-al-acuerdo-ocde-que-fij-un-impuesto-minimo-de-l-15-a-las-multinacionales-beneficia-a-los-ricos>

¹⁴² De la Feria, R. (2023). The Perceived (Un)Fairness of the Global Minimum Corporate Tax Rate. In W. Haslechner et al (eds), *The Pillar 2 Global Minimum Tax* (Edward Elgar, 2023), forthcoming. <https://ssrn.com/abstract=4205720>

¹⁴³ Silva García, *op. cit.*

¹⁴⁴ Wilson, J. (1999). Theories of Tax Competition. *National Tax Journal*, 52, 269; Genschel, P. & Schwarz, P. (2011). Tax Competition: A Literature Review. *Socio-Economic Review*, 9, 339; Rixen, T. (2008). The Political Economy of International Tax Governance, *Palgrave Macmillan*.

Por último, respecto a la soberanía fiscal, hay autores que afirman que supondrá su reducción o pérdida, mientras que otros determinan que será una manera de protegerla. Respecto al primer punto, los Estados que la incorporen perderán la capacidad de establecer tipos impositivos menores al 15% en el IS renunciando a los beneficios expuestos *supra* en términos de competencia fiscal. En contraposición, la soberanía fiscal se ve afectada por la capacidad de negociación de las partes, así, cuando hay una relación con asimetrías de poder, es habitual que la parte débil ceda en beneficio de la otra. Por ello, generalmente en países en vías de desarrollo con menos ventajas en términos de seguridad jurídica y fiscal se ven presionados para establecer bases imponibles más bajas, regímenes preferenciales o las conocidas *tax holidays*. Por esta razón también se ha afirmado que el impuesto mínimo global actuará protegiendo las bases imponibles de todos los Estados que la incorporen¹⁴⁵.

Puede en este punto suscitarse la duda respecto a porqué la medida tiene una aceptación generalizada positiva, no solo en los países con economías desarrolladas donde su beneficio es claro, sino a nivel global. DE LA FERIA (2023) a este respecto destaca el esfuerzo de las organizaciones internacionales por legitimar sus estrategias y su esfuerzo por construir narrativas de inclusividad, diseñadas desde una perspectiva altruista y con un beneficio global¹⁴⁶.

8. CONCLUSIÓN

A pesar de las críticas expuestas, es claro que el sistema fiscal actual permite que determinados grupos multinacionales aprovechen la falta de coherencia entre los ordenamientos jurídicos para reducir su carga tributaria, además de vivir en una era en la que la economía y la digitalización coexisten causando problemáticas inimaginables cuando el legislador concibió la normativa del IS. Por ello, como se ha analizado en el presente trabajo, tanto la comunidad internacional como los gobiernos han mostrado un fuerte compromiso en la lucha contra la planificación fiscal agresiva. Por este motivo, Pilar 2 no es un mero proyecto sino que es una realidad, al menos para los EEMM de la UE.

¹⁴⁵ De la Feria, *op. cit.*

¹⁴⁶ De la Feria, *op. cit.*

Desde hace varios años, algunos Estados han planteado soluciones de manera unilateral. Sin embargo, para solucionar las tensiones que se producen en el plano internacional entre los diferentes ordenamientos jurídicos es necesaria una solución coordinada a nivel global, como la Acción 1 del plan BEPS.

Tal y como se ha expuesto, las consecuencias directas de la implementación de pilar 2 son: a) un aumento de la recaudación; b) el establecimiento de un tipo mínimo respecto del impuesto de sociedades; c) reducción de la soberanía fiscal y d) pérdida, al menos en parte, de la competencia y atractivo fiscal del Estado, lo que produce la posibilidad de que se produzca una reducción de la inversión extranjera en algunas jurisdicciones.

Finalmente, cabe preguntarse si la normativa tendrá algún tipo de efecto en España, según la última declaración del Informe País por País correspondiente al año 2021¹⁴⁷. En España hay un total de 123 multinacionales con matrices que tienen una facturación anual superior a 750 millones de euros y 13.699 filiales (4.333 con domicilio fiscal en España y 9.366 con domicilio fiscal en el extranjero). El tipo efectivo mundial es de 14.4% ligeramente inferior al umbral mínimo del 15%. Del total de 123 multinacionales 77 declararon pagar un tipo efectivo promedio del 9% y 26 de esos grupos afirmaron pagar un tipo efectivo del igual o inferior al 5%. Es decir, el impuesto mínimo global tendrá un impacto real en la tributación española¹⁴⁸.

¹⁴⁷ El informe país por país es una de las obligaciones establecidas en la Acción 13 del plan BEPS. Deben presentarlo las multinacionales “con una cifra neta de negocios consolidada a nivel mundial superior a 750 millones de euros”. El objetivo es que las agencias tributarias estatales tengan una mayor información en relación a las operaciones del grupo. Agencia Tributaria. *Declaración país por país de multinacionales con matriz española*. Agencia Tributaria. <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/estadisticas/estadisticas-impuesto/declaracion-pais-pais-multinacional-es-matriz-espanola.html>

¹⁴⁸ Agencia Tributaria. (2021). *Estadística informe país por país*. Agencia Tributaria. https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/Sede/Tema/Estadisticas/Estadisticas_impuesto/Sociedades/Infor_mepais/Documentacion/NOTACBC2021.pdf

BIBLIOGRAFÍA

Manuales:

- Pastor del Pino, M.^a Del C. (2009). *El incentivo fiscal a la inversión en actividades empresariales de innovación en el Impuesto sobre Sociedades* (pp. 233-234). La Ley.
- Rodríguez Relea, F. J. (2016). *Fiscalidad práctica 2016. Impuestos sobre Sociedades* (pp. 1). Lex Nova.
- Contreras Gómez, C. (2016). *Planificación fiscal Principios, metodología y aplicaciones*. Editorial Universitaria Ramón Areces.
- Moscoso del Prado González, L., Barba de Alba, A., Benítez Regil, P. (2021). Ventaja fiscal y planificación fiscal agresiva (*Los Tax rulings*). *Ayudas de estado en el ámbito tributario: Experiencia española y contexto actual* (pp. 247-291). Fundación Impuestos y Competitividad.
- Moreno González, S. (2017). Los desafíos fiscales de la economía digital en y después del Plan BEPS. En Moreno González, S. *Especial referencia al problema del nexo. Tendencias y Desafíos Fiscales de la Economía Digital* (pp. 105). Editorial Aranzadi.
- Martín López, J. (2019). Del abuso a la planificación fiscal agresiva y BEPS: los nuevos paradigmas meta-jurídicos de la fiscalidad europea. En I. Merino Jara, J. Martín López, y L.M. Romero. *Fiscalidad Internacional y Comunitaria* (pp.15-38) Dykinson.
- Del Campo Azpiazu, C. (2017). Acciones 8, 9 ,10. Alineando resultados de precios de transferencia y generación de valor. *Plan de Acción BEPS: una reflexión obligada* (pp. 219-236). Fundación Impuestos y Competitividad. <https://static.fundacionic.com/2017/06/22115243/acciones-8-9-y-10-kpgm.pdf>
- Arribas Plaza, D., López Tamayo, M., Sánchez López, A. (2017). Acción 5: Combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia. *Plan de acción BEPS: una reflexión obligada* (pp. 135-156). Fundación Impuestos y Competitividad. <https://static.fundacionic.com/2017/06/22115258/plan-de-accion-beps--una-reflexion-obligada.pdf>
- O'Sullivan, D., Cebreiro Gómez, A. (2023). *El impuesto mínimo global: del acuerdo a la implementación: Consideraciones de política, opciones de puesta en práctica y próximos pasos*. World Bank Group, 1.

<https://openknowledge.worldbank.org/server/api/core/bitstreams/5654aaa7-e7df-557a-91e6-e991e2101824/content>

- Maroto Sáez, A. (2024) *Foro de fiscalidad internacional*. Fundación para la promoción de los estudios financieros. https://fundef.org/docs/jornadas/2022_ForoFiscInt-version011222.pdf

Páginas web:

- Recomendación (UE) 2012/771 de la Comisión, de 6 de diciembre de 2012 relativa a las medidas encaminadas a fomentar la aplicación, por parte de terceros países, de normas mínimas de buena gobernanza en el ámbito fiscal. Diario Oficial de la Unión Europea L n° 338. <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2012:338:0037:0040:ES:PDF>
- Cruzado, C. (2015). *¿Sabes cómo funciona el “doble irlandés” y el “sándwich holandés” para eludir el pago de impuestos?* Nueva tribuna. <https://www.nuevatribuna.es/articulo/economia/sabes-funcionan-doble-irlandes-y-sandwich-holandes-eludir-pago-impuestos/20150503151810115390.html>
- Colomer, L. (2015). *Avances en el proyecto BEPS de la OCDE*. Garrigues. https://www.garrigues.com/es_ES/noticia/avances-en-el-proyecto-beps-de-la-ocde
- OCDE. (2014). *El proyecto BEPS y los países en desarrollo: de las consultas a la participación*. OCDE <https://www.oecd.org/ctp/estrategia-fortalecimiento-paises-en-desarrollo.pdf>
- Comisión Europea. (2015). *Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones sobre una Estrategia para el Mercado Único Digital de Europa*. [COM (2015) 192 final]. Eur-Lex. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX:52015DC0192>
- Secretaría General del Consejo. (2017). *Reunión del Consejo Europeo (19 de octubre de 2017): Conclusiones*. (doc. EUCO 14/17). <https://www.consilium.europa.eu/media/21604/19-euco-final-conclusions-es.pdf>
- Comisión 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) 147 final]. Eur-Lex. <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-7419-2018-INIT/es/pdf>
- Comisión Europea. (2018). *Propuesta de Directiva del Consejo relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes*

de la prestación de determinados servicios digitales. [COM (2018) 148 final].
<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52018PC0148>

- Ministerio de Hacienda: nota de prensa. (2020). *El Gobierno aprueba los proyectos de la Ley de los impuestos sobre Servicios Digitales.* Hacienda gob.
<https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/GabineteMinistro/Notas%20Prensa/2020/CONSEJO%20DE%20MINISTROS/18-02-20%20NP%20IMPUESTOS%20SERVICIOS%20DIGITALES%20Y%20TRANSACCIONES%20FINANCIERAS.pdf>
- Consilium Europa. (2024). *Fiscalidad digital.* Consilium Europa EU.
<https://www.consilium.europa.eu/es/politicas/digital-taxation/>
- Gildemeister Ruiz Huidobro, A. (2000). *La revolución del comercio electrónico y la tributación: la crisis del principio de territorialidad y los criterios de conexión tradicionales en el Derecho Tributario Internacional.* THEMIS Revista De Derecho.
<https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/view/11652>
- Comunicado de la Comisión. (2023). *Elección para una aplicación diferida de la regla de inclusión de rentas y de la regla de beneficios insuficientemente gravados contemplada en el artículo 50 de la Directiva sobre el Pilar Dos.* C/2023/1536. Eur-Lex. https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=OJ:C_202301536
- Dirección de Comunicación Unidad de Prensa e Información. (2022). *Comunicado de prensa n° 178/22.* Curia Europa.
<https://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2022-11/cp220178es.pdf>
- Moreno-Tapia, I., Bargalló, C. (2023). *La Propuesta de Directiva de precios de transferencia.* Cuatrecasas.
<https://www.cuatrecasas.com/es/spain/fiscalidad/art/precios-transferencia-propuesta-directiva-ue>
- African Tax Administration Forum. (2020). *Media statement on the outcomes of the inclusive framework meeting 29 to 30 january 2020.* African Tax Administration Forum. <https://www.ataftax.org/media-brief-inclusive-framework-jan-2020>
- ICRICT. (2021). *Las críticas al acuerdo OCDE que fijó un impuesto mínimo del 15% a las multinacionales: beneficia a los ricos.* ICRICT Independent Commission for the Reform of International Corporate Taxation.
<https://www.icriict.com/icriict-in-the-news/2021/10/13/las-criticas-al-acuerdo-ocde-que-fij-un-impuesto-mnimo-del-15-a-las-multinacionales-beneficia-a-los-ricos>

- Agencia Tributaria. *Declaración país por país de multinacionales con matriz española*. Agencia Tributaria. <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/estadisticas/estadisticas-impuesto/declaracion-pais-pais-multinacionales-matriz-espanola.html>
- Agencia Tributaria. (2021). *Estadística informe país por país*. Agencia Tributaria. https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/Sede/Tema/Estadisticas/Estadisticas_impuesto/Sociedades/Informepais/Documentacion/NOTACBC2021.pdf
- Tobada Perez, F. (2024). *Impuesto Mínimo Global: El dilema de la soberanía fiscal*. IUS 360. <https://ius360.com/impuesto-minimo-global-el-dilema-de-la-soberania-fiscal-fabio-tobada-perez/>
- Uría Menéndez. (2022). *El TJUE anula la decisión de la Comisión Europea en el asunto FIAT y aclara el requisito de selectividad en casos de tax ruling sobre impuestos no armonizados*. Uria. <https://www.uria.com/documentos/circulares/1595/documento/13095/UM-Client-Briefing.pdf?id=13095&forceDownload=true>

Legislación:

- Directiva, (UE) 2022/ 2523 del Consejo de 15 de diciembre de 2022 relativa a la garantía de un nivel mínimo global de imposición para los grupos de empresas multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud en la Unión, 328, (2022). <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=DOUE-L-2022-81923>
- Ley 58/2003, de 17 de diciembre General Tributaria, 302, (2003), <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186>
- Directiva, 2003/49/CE del Consejo de 3 de junio de 2003 relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros, 157 (2003). <https://www.boe.es/doue/2003/157/L00049-00054.pdf>

Artículos doctrinales:

- Quimbayo Díaz, P.A. (2021). Tributación directa de los servicios digitales: propuestas y expectativas. *Revista de derecho Fiscal*, 20 (nov.2021), 297–394. <https://revistas.uexternado.edu.co/index.php/fiscal/article/view/7517>

- Sánchez-Archidona Hidalgo, G. (2017). La delimitación conceptual de la «erosión» de las bases imponibles: un problema internacional. *Nueva fiscalidad*, 2-2017, 139-158.
- Aldea Gamarra, A. (2022). La planificación fiscal agresiva en el ámbito de la Unión Europea: especial referencia a la Directiva de Intermediarios Fiscales. *Revista Quincena Fiscal*, 4/2022.
- Ruiz Almendral, V. (2010). ¿Tiene futuro el test de los ‘motivos económicos válidos’ en las normas anti-abuso? (sobre la planificación fiscal y las normas anti-abuso en el Derecho de la Unión Europea). *Revista de Contabilidad y Tributación* , 329-330, 15.
- Calderón Carrero, J.M. y Quintas Seara, A. (2016). Una aproximación al concepto de «Planificación Fiscal Agresiva» utilizado en los trabajos de la OCDE (primera parte). *Análisis Tributario*, 337, 18.
- Nocete Correa, F. J. (2016): ¿Es posible una planificación fiscal lícita y socialmente responsable en la UE? Acerca del concepto europeo de planificación fiscal agresiva. *Quincena fiscal*, 5, 113-149.
- Casas Agudo, D. (2018). Notas acerca de la viabilidad del régimen español de «Patent Box» a la luz de los criterios de la OCDE. *Quincena fiscal*, 6, 45-48. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6494517>
- Carbajo Vasco, D. (2015). Objetivos y medidas en la lucha contra el fraude fiscal desde una perspectiva internacional. *Ekonomiaz: Revista vasca de economía*, 88, 160-161.
- Carbajo Vasco, D. (2016). La Lucha Contra la Planificación Fiscal Agresiva Y Las Obligaciones De Información Tributaria. *Crónica Tributaria*, 158/2016. <https://www.ief.es/vdocs/publicaciones/1/158.pdf#page=109>
- López, D.T., Aguirre, F.V. (2019). El nuevo paradigma de fiscalidad internacional: informes finales del plan de acción OCDE/G20. *Nueva fiscalidad*, 1-2019, 191-215.
- Serrano Antón, F. (2014). El informe sobre erosión de bases imponibles y traslación de beneficios de la OCDE: origen e implementación en un marco internacional y globalizado. *Revista de la facultad de derecho*, 72, 49-52.
- Van den Hurk, H. (2014). *Starbucks contra el pueblo*. *Nueva Fiscalidad*, 2-2014, 9-39.

- García Novoa, C. (2015). Base Erosion And Profit Shifting (BEPS) y sus implicaciones en los ordenamientos domésticos. *Nueva fiscalidad, 3-2015*, 45-78.
- Guillermo, T. (2017). El Proyecto BEPS: Origen, gestación, estado actual e impacto en los ordenamientos tributarios de América Latina. https://www.academia.edu/12385757/El_Proyecto_BEPS_Origen_gestaci%C3%B3n_estado_actual_e_impacto_en_los_ordenamientos_tributarios_de_Am%C3%A9rica_Latina
- Jabalera Rodríguez, A. (2020). Digitalización económica y nuevas formas de obtención de riqueza: la búsqueda de soluciones para su tributación efectiva. *Nueva Fiscalidad, 2-2020*, 135 - 180.
- Braccia, M. F. (2018). *Establecimiento permanente digital: la propuesta de la Unión Europea, ¿en camino hacia una solución mundial?* <http://thomsonreuterslatam.com/2018/12/establecimiento-permanente-digital-la-propuesta-de-launion-europea-en-camino-hacia-una-solucion-mundial/#FN6>
- Jähnichenm M. (2020). La presencia económica significativa bajo el Pilar uno. ¿Un nexo definitivo para asignar los derechos de tributación en la economía digital? *Nueva Fiscalidad, 4-2020*, 157-197.
- Calvo Vérguez, J. (2022). Idas y venidas en el diseño de un impuesto que someta a gravamen la prestación de determinados servicios digitales en el seno de la OCDE. *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales, 20/2022*, 15-48.
- Calvo Vérguez, J (2023). La nueva Directiva sobre tributación mínima en el impuesto de sociedades y su trasposición a nuestro ordenamiento interno. *Revista Aranzadi Unión Europea, 5/2023*. Editorial Aranzadi.
- Reyero, R. Calderón, J.M. y Palacín R. (2021). Acuerdo multilateral de 130 jurisdicciones sobre los principios de la Reforma Fiscal global BEPS 2.0. *Revista de Contabilidad y Tributación CEF, 461-462*. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2021.7409>
- Salgado Barca, M.^a B., y Pallarés Rodríguez, M.^a R. (2014). El patent box en España: análisis del artículo 23 del TRLIS. *Revista Quincena Fiscal, 19/2014*, 2.
- Evers, L., Miller, H., Spengel, C. (2013). Intellectual Property Box Regimes; Effective Tax Rates and Tax Policy Considerations. *Center for European Economic Research, Discussion Paper, 13-70*, 6.
- Martín, P (2023). Los precios de transferencia como herramienta de planificación fiscal. *Actualidad Jurídica Aranzadi, 994/2023*.

- Silva García, D. (2024). Impuesto mínimo global. Una visión práctica del Pilar II de la OCDE. *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, 25/2024.
- Wilson, J. (1999). Theories of Tax Competition. *National Tax Journal*, 52, 269; Genschel, P. & Schwarz, P. (2011). Tax Competition: A Literature Review. *Socio-Economic Review*, 9, 339; Rixen, T. (2008). The Political Economy of International Tax Governance, *Palgrave Macmillan*.
- De la Feria, R. (2023). The Perceived (Un)Fairness of the Global Minimum Corporate Tax Rate. In *W. Haslehner et al (eds), The Pillar 2 Global Minimum Tax (Edward Elgar, 2023), forthcoming*. <https://ssrn.com/abstract=4205720>
- García-Herrera Blanco, C. (2017). *V Encuentro de Derecho Financiero y Tributario “El futuro del Impuesto sobre Sociedades” (3.ª parte)*, p. 111. Instituto de Estudios Fiscales
https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2017_14.pdf

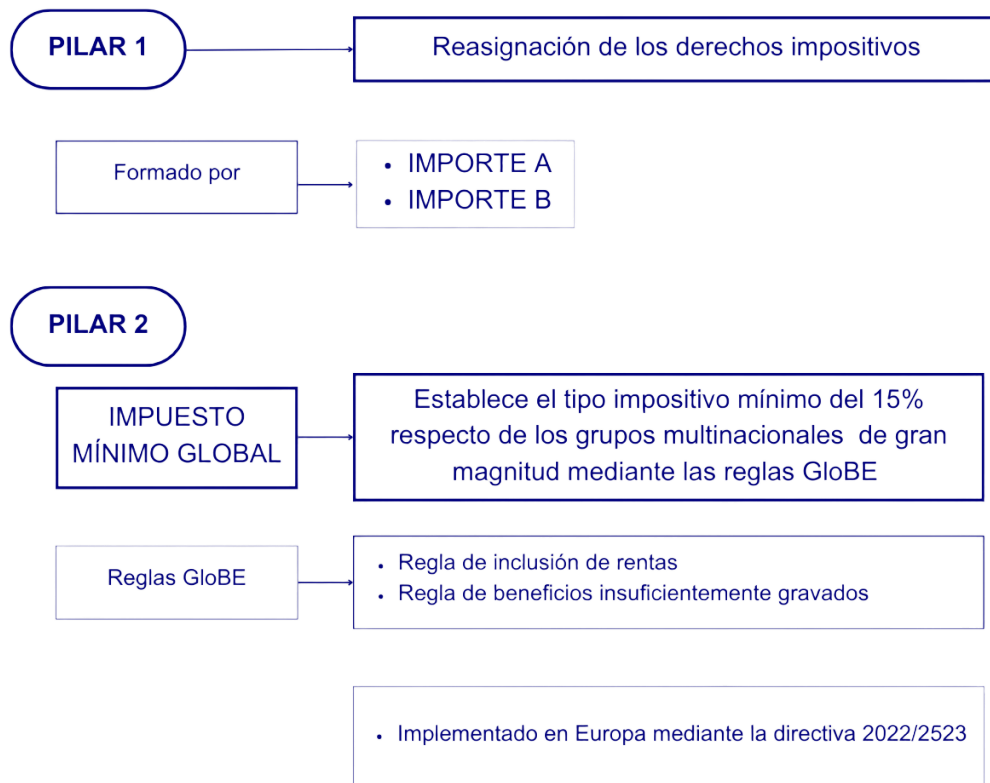
Informes de la OCDE:

- OCDE (2016), Proyecto BEPS - Nota explicativa: Informes Finales 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Éditions OCDE, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264263567-es>
- OECD (2015), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>
- OECD (2020), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/beba0634-en>.
- OECD (2019), Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris, www.oecd.org/tax/beps/programme-of-work-to-develop-a-consensus-solution-to-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy.htm.
- OCDE (2021), Declaración sobre el enfoque de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía, <https://www.oecd.org/tax/beps/declaracion-sobre-el-enfoque-de-dos-pilares-para-abordar-los-desafios-fiscales-derivados-de-la-digitalizacion-de-la-economia-octubre-2021.pdf>

- OECD (2014), *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264207813-es>.
- OCDE (2019) Documento para consulta pública. “Propuesta del Secretariado para un Enfoque Unificado bajo el Primer Pilar”. <https://www.oecd.org/tax/beps/documento-para-consulta-publica-propuesta-del-secretariado-para-un-enfoque-unificado-bajo-el-primer-pilar.pdf>
- OCDE. (2023), Declaración de Resultados sobre el enfoque de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía. <https://www2.oecd.org/tax/beps/declaracion-de-resultados-sobre-el-enfoque-de-dos-pilares-para-abordar-los-desafios-fiscales-derivados-de-la-digitalizacion-de-la-economia-julio-2023.pdf>
- OECD/BID (2024), Manual de Implementación del Impuesto Mínimo (Segundo Pilar): Marco Inclusivo sobre BEPS, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, OECD, Paris, <https://www.oecd.org/tax/beps/manual-de-implementacion-del-impuesto-minimo-segundo-pilar.pdf>.
- OECD (2021), Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/782bac33-en>
- OECD. (2023). “Update to Pillar One timeline by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS” <https://www.oecd.org/tax/beps/update-pillar-one-timeline-beps-inclusive-framework-december-2023.pdf>

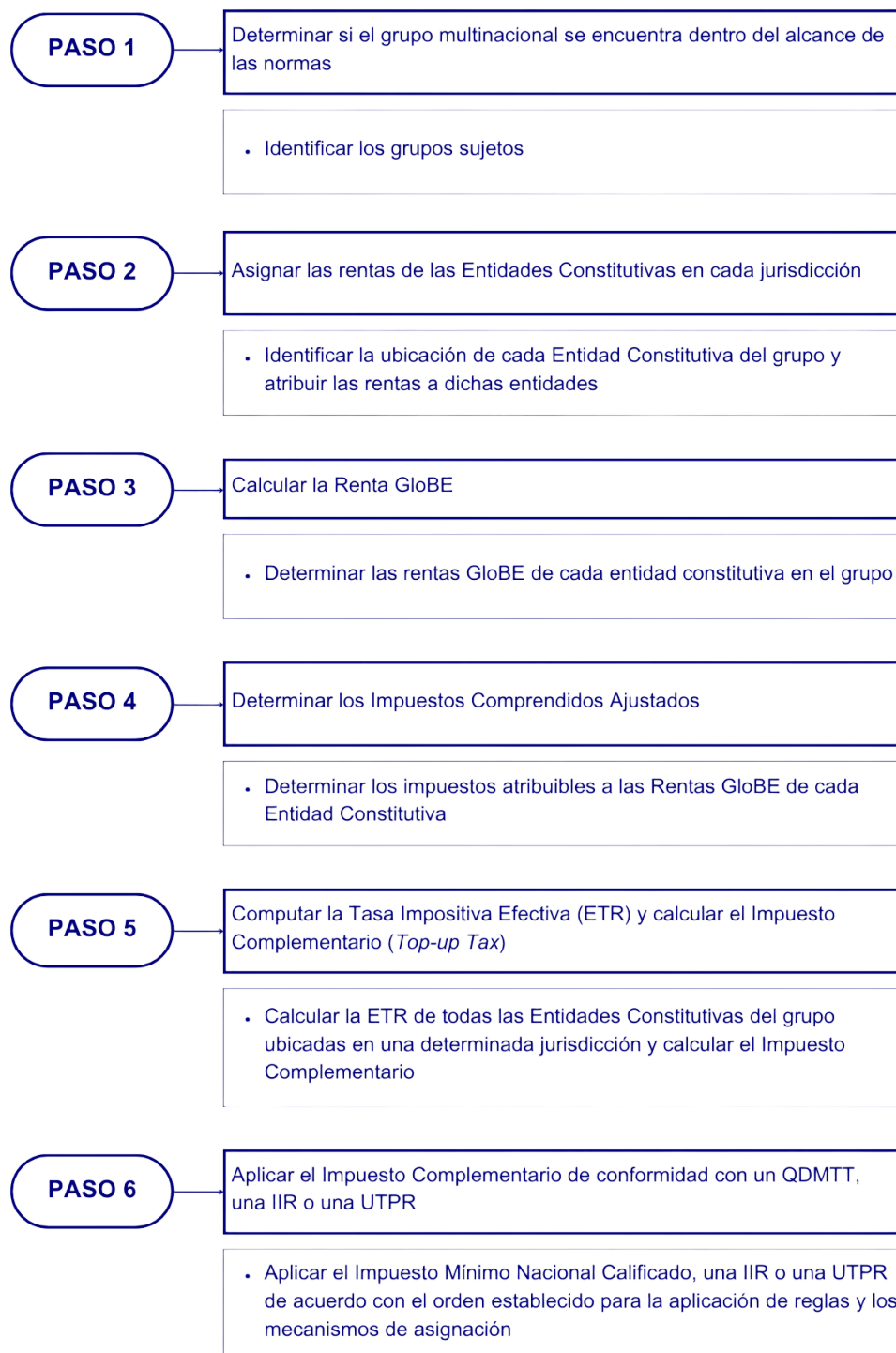
ANEXO I: ACCIÓN 1

ACCIÓN 1 PROYECTO BEPS: Tax challenges arising from digitalization



ANEXO II: DISPOSICIONES BÁSICAS DE LAS REGLAS GLOBE¹⁴⁹

DISPOSICIONES BÁSICAS DE LAS REGLAS GloBE



¹⁴⁹ El esquema reproduce la ilustración 1.1 vista en OECD/BID (2024), Manual de Implementación del Impuesto Mínimo (Segundo Pilar): Marco Inclusivo sobre BEPS, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, OECD, Paris, <https://www.oecd.org/tax/beps/manual-de-implementacion-del-impuesto-minimo-segundo-pilar.pdf>.