

# La OCDE avanza en la búsqueda de soluciones para lograr una tributación mínima global de las multinacionales

## Diego Martín-Abril y Calvo

Of counsel

de Gómez-Acebo & Pombo

## Pilar Álvarez Barbeito

Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario

de la Universidad de La Coruña

Consejera académica de Gómez-Acebo & Pombo

---

*La OCDE avanza en la búsqueda de soluciones para afrontar los retos fiscales que plantea la creciente globalización y digitalización de la economía publicando el Pilar 2, propuesta que aspira a someter a las multinacionales a una tributación mínima global.*

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) publicó el pasado 8 de noviembre el documento de consulta pública titulado «Public consultation document Global Anti-Base Erosion Proposal (“GloBE”) - Pillar Two» (Pilar 2) buscando así, junto con lo previsto en el Pilar 1, dar un paso más en la búsqueda de soluciones para afrontar los retos fiscales que plantea la creciente globalización y digitalización de la economía.

Así, mientras que en el marco del Pilar 1 se aspira a garantizar una asignación más equitativa de los derechos fiscales en un mundo en el que, cada vez con más frecuencia, las empresas operan en mercados donde no cuentan con presencia física, el Pilar 2 se centra en el diseño de las reglas que permitan establecer un nivel mínimo global de tributación de todas las grandes empresas, desincentivando así el traslado de beneficios hacia áreas de escasa o nula tributación.

Por tanto, al igual que el Pilar 1, la propuesta GloBE representa un cambio sustancial en la arquitectura fiscal internacional, pero trata de ir más allá abordando de manera integral los desafíos del proyecto BEPS (siglas de *Base Erosion and Profit Shifting*; en español, ‘erosión de la

*Advertencia legal:* Este análisis sólo contiene información general y no se refiere a un supuesto en particular. Su contenido no se puede considerar en ningún caso recomendación o asesoramiento legal sobre cuestión alguna.

*N. de la C.:* En las citas literales se ha rectificado en lo posible —sin afectar al sentido— la grafía de ciertos elementos (acentos, mayúsculas, símbolos, abreviaturas, cursivas...) para adecuarlos a las normas tipográficas utilizadas en el resto del texto.

# G A \_ P

base imponible y traslado de beneficios’) en el marco de la digitalización y globalización de la economía, de forma que sus propuestas no se limitan a las empresas altamente digitalizadas, sino que aspira a lograr una solución que pueda garantizar que todas las empresas que operan a nivel internacional paguen un nivel mínimo de impuestos. Es decir, son normas que se aplicarán a todos los sectores de actividad y a todo tipo de rentas, ya que no parece que vayan a existir exclusiones.

Adicionalmente, la propuesta que ahora se formula, al ser tan global y expansiva, podría vaciar de contenido otras muchas medidas contenidas en las «acciones BEPS», por lo que resulta difícil saber si esta propuesta es complementaria o alternativa a la mayor parte de estas acciones.

En ese contexto, el Pilar 2 propone el diseño de un conjunto coordinado de cuatro reglas básicas cuya implementación exigiría cambios en las legislaciones nacionales y en los convenios fiscales, siendo necesario incorporar normas de coordinación para evitar el riesgo de doble imposición que podría surgir en caso de que más de una jurisdicción tratara de aplicar estas reglas a la misma estructura o acuerdo. Dichas reglas son las siguientes:

- 1) Una regla de inclusión de ingresos (*income inclusion rule*) para gravar los ingresos de una sucursal o filial extranjera o de una entidad controlada (filial) si en el país de residencia esos ingresos estuvieran sujetos a una tasa efectiva inferior a una tasa mínima.
- 2) Una regla sobre pagos infragravados (*undertaxed payments rule*), mediante la que se denegaría una deducción o un importe proporcional de cualquier deducción por determinados pagos realizados a una entidad vinculada, a menos que éstos estuvieran sujetos a un tipo impositivo efectivo mínimo.
- 3) Una regla de conmutación (*switch-over rule*), que habría de incluirse en los convenios para evitar la doble imposición y que permitiría a la jurisdicción de residencia cambiar la exención por un método de crédito cuando las ganancias atribuibles a un establecimiento permanente, o derivadas de bienes inmuebles que no formen parte de un establecimiento permanente, estuvieran sujetas en la fuente a un tipo efectivo inferior al mínimo aceptable.
- 4) Una regla de imposición de gravamen (*subject to tax rule*), que completaría la segunda de las reglas apuntadas sometiendo un pago a retención o a otro impuesto en la fuente y ajustando la posibilidad de obtener los beneficios de los convenios para evitar la doble imposición cuando el pago no estuviera sujeto al tipo mínimo en la jurisdicción de residencia.

Teniendo en cuenta esas reglas, la propuesta se articula sobre dos elementos clave, por un lado, la citada *income inclusion rule* y, por otro, un *tax on base eroding payments* (impuesto sobre pagos que erosionen la base), que permite que la jurisdicción de la fuente pueda protegerse del riesgo de los pagos que erosionan la base y a cuya finalidad servirían las referidas reglas segunda y cuarta:

- Mediante la *income inclusion rule*, en la que se centra de manera especial la propuesta, trata de garantizarse que la renta de los grupos multinacionales quede sujeta a un tipo impositivo mínimo. Su efecto —recoge la propuesta— sería proteger la base imponible de la jurisdicción matriz, así como de otras jurisdicciones en las que opere el grupo, reduciendo el incentivo para poner en marcha determinadas operaciones de financiación intragrupo u otras estructuras de planificación que permitan transferir los beneficios a las entidades del grupo que tributen a un tipo impositivo efectivo inferior al mínimo.

A esos efectos se apuesta por la utilización de un porcentaje fijo. Se considera que esta opción es más transparente y beneficiosa para reducir los costes de administración y cumplimiento. A la vez, se entiende que ayuda a preservar la igualdad de condiciones entre las jurisdicciones fiscales y los contribuyentes mejor que otro tipo de soluciones que podrían implementarse con un porcentaje del tipo de gravamen del impuesto sobre sociedades del país de residencia de la matriz o con un rango de tipos de gravamen efectivos.

Por otra parte, la propuesta tampoco ignora la necesidad de arbitrar un sistema que permita determinar una base imponible coherente. En ese sentido, se parte de la propuesta de que, en principio, la base imponible se determinaría por referencia a las normas que las jurisdicciones ya utilizan para calcular los ingresos de una filial extranjera con arreglo a sus normas de transparencia fiscal internacional o, en ausencia de éstas, según la normativa del impuesto sobre sociedades. Este enfoque significa, sin embargo, que cada filial tendría que volver a calcular sus ingresos de acuerdo con los cálculos de la base imponible en la jurisdicción de la empresa matriz, lo cual, además de generar costes de cumplimiento significativos, pondría de manifiesto diferencias técnicas y estructurales entre el cálculo de la base imponible en la jurisdicción de la matriz y en la de la filial.

Pues bien, con el fin de mejorar el cumplimiento y la capacidad de gestión tanto de los contribuyentes como de las Administraciones fiscales, tratando también de neutralizar el impacto de las aludidas diferencias estructurales en el cálculo de la base imponible, la propuesta incluye el análisis de una serie de simplificaciones. En ese sentido, se propone una simplificación consistente en comenzar con las normas de contabilidad financiera pertinentes con sujeción a los ajustes acordados que sean necesarios. El punto de partida de este enfoque podrían ser las cuentas financieras preparadas con arreglo a las leyes y las normas contables de la jurisdicción de constitución o establecimiento, que estarían sujetas a ajustes convenidos para reflejar las diferencias temporales y permanentes entre las normas de contabilidad fiscal y financiera.

Una vez determinada la forma de cálculo del tipo efectivo, habrá que ver al nivel que se aplica, es decir, si se debe tener en cuenta el global de la multinacional, el de cada país, o si se aplicará por entidades dentro de cada país.

- Por lo que atañe al segundo de los elementos clave de la propuesta (*tax on base eroding payments*), adquirirían especial relevancia tanto la *undertaxed payments rule* como la *subject to tax rule*.

# G A \_ P

De ese modo, se denegarían las deducciones por determinados pagos a entidades vinculadas salvo que aquéllos se gravasen a un tipo mínimo aceptado, regla que se complementaría sometiendo un pago a retención o a otros impuestos en origen y denegando los beneficios del convenio sobre determinados elementos de la renta en los que el pago no estuviera sujeto al tipo mínimo.

Esta última regla —*subject to tax rule*— prevé la posibilidad de establecer las siguientes excepciones a los beneficios de los convenios de doble imposición y menciona, en particular, los siguientes:

- a) La limitación de la tributación de los beneficios empresariales de un no residente, a menos que dichos beneficios sean atribuibles a un establecimiento permanente (art. 7 del Modelo de Convenio de la OCDE).
- b) La obligación de efectuar el ajuste correspondiente cuando el otro Estado contratante realice un ajuste en materia de precios de transferencia (art. 9 del Modelo de Convenio de la OCDE).
- c) La limitación de la tributación de los dividendos en el Estado de origen (art. 10 del Modelo de Convenio de la OCDE).
- d) Las limitaciones a la tributación de los intereses, cánones y ganancias de capital en el Estado de origen (arts. 11 a 13 del Modelo de Convenio de la OCDE).
- e) Asignación al Estado de residencia de los derechos exclusivos de imposición de otras rentas (art. 21 del Modelo de Convenio de la OCDE).

La propuesta se refiere a la necesidad de trabajar en la coordinación de las normas, en las medidas de simplificación, en los umbrales y en las excepciones para garantizar que la propuesta evite el riesgo de doble imposición, reduzca al mínimo los costes de cumplimiento y administración, y consiga que las normas sean específicas y proporcionadas, prestando especial atención a la forma en la que éstas pueden interactuar con otras ya existentes en el marco internacional (en especial, con los convenios para evitar la doble imposición y los precios de transferencia), así como con otras acciones de BEPS (como las normas antiabuso, la neutralización de los efectos de los mecanismos híbridos o las normas de transparencia fiscal internacional —TFI—).

Esta propuesta se quiere consensuar con una gran celeridad (a lo largo del 2020), sobre todo si tenemos en cuenta su importancia y las consecuencias que conlleva tanto para las empresas como para las Administraciones tributarias. No obstante, parece que la decisión política global respecto de este Pilar 2, está muy avanzada. Asimismo, habrá que ver si a nivel comunitario se emprende alguna medida en este sentido, teniendo en cuenta que la Unión Europea está siendo la pionera a la hora de abordar la mayor parte de las decisiones que se vienen acordando en la OCDE.

Para más información, consulte nuestra web [www.ga-p.com](http://www.ga-p.com) o diríjase al siguiente e-mail de contacto: [info@ga-p.com](mailto:info@ga-p.com).