

# La solución de dos Pilares del Marco Inclusivo sobre BEPS de la OCDE/G20

---

Desafíos, estado de situación y experiencia comparada: Experiencia europea y española

JORNADAS TRIBUTARIAS 2023

F. Alfredo García Prats  
Universitat de València



Ministerio  
**de Economía  
y Finanzas**

**DGI** DIRECCIÓN  
GENERAL  
IMPOSITIVA

# **Desafíos, estado de situación y experiencia comparada: Experiencia europea y española**

F. Alfredo García  
Universidad de Valencia (España)

# Sumario

- Introducción
- Impuesto(s) sobre servicios digitales (DST)
- Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales
- Impuesto 'mínimo' español (art 30bis LIS)
- El Pilar 2 en la UE: Directiva 2022/2523/UE
  - Implementación por países
- Pilar 2 y otras normas de la UE
- Pilar 2 y otras propuestas de la UE

# Introducción-planteamiento

- Del IDSD al Digital Levy a su cancelación
- UE/EM, Normas comunes de la OCDE/Directiva UE/Derecho interno Estados miembros
- El impuesto mínimo (tributación mínima efectiva global sobre base jurisdiccional) y otros impuestos mínimos alternativos

# Impuesto sobre determinados servicios digitales

# Impuesto sobre servicios digitales (DST)

- Austria, Francia, Hungría, Italia, Polonia, Portugal, España, Turquía y Reino Unido han establecido un DST
- 15 de los 37 países de la OCDE tienen propuestas para establecer o proponer un DST
- Se postpone su aplicación un año más (julio 2023, durante 2024) hasta alcanzar un acuerdo sobre el Pilar 1.
  - Nivel de complejidad del Convenio Multilateral puede retrasar el acuerdo
- Incidencia limitada del artículo 12B MCONU (contraste con 12A MCONU)

# Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales

- Ley 4/2020, de 15 de octubre , del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (modelo 420)
- Gravamen del 3% del volumen de ingresos generados por
  - Servicios de publicidad online
  - Servicios de intermediación en línea
  - Venta de datos recopilados a partir de información proporcionada por el usuario
- Sujetos pasivos
  - MNE con facturación de 750 millones de ingresos + ingresos >3 millones de euros en España

# Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales

- Naturaleza
  - Impuesto de naturaleza indirecta (debatido). No es repercutible a usuarios
  - Vinculación funcional (no personal/no territorial): cifra de negocios global > 750m€
  - Complejidad
  - Respuesta unilateral y provisional (a salvo solución consensuada y multilateral)
    - Correlación regla 'nexo' y hecho imponible IDSD
  - Obligaciones formales (geolocalización de usuarios)



# Impuesto sobre Servicios Digitales España

- Previsión inicial: 1.200 millones euros anuales
- Previsión presupuestos 2021: 968 millones euros
- Recaudación 2021. 166 millones euros (implementación 'voluntaria')
- Recaudación 2022. 278 millones euros
- Compromiso eliminación 31/12/23: postpuesto
- Por otro lado:
  - Entrada en vigor Pilar 2 (¿aplicación retrospectiva?)

# Impuesto 'mínimo' español



Ministerio  
de Economía  
y Finanzas

DGI DIRECCIÓN  
GENERAL  
IMPOSITIVA

# Impuesto 'mínimo' español

- Artículo 30bis LIS (Ley 22/2021 de 28 de diciembre
  - Contribuyentes cifra neta negocios >20 millones euros o en régimen de consolidación fiscal con independencia importe neto cifra negocios
  - 12 meses anteriores a fecha inicio período impositivo
  - Cuota líquida mínima:
    - no inferior al 15% de la base imponible menos reserva de nivelación ERD (1 millón euros al 10%) y reserva de inversiones REFC.
    - No inferior al 10% entidades de nueva creación si tipo nominal 15%, o 18% si tipo 30%, entidades crédito, exploración, investigación y explotación de yacimientos e hidrocarburos)
    - Excluida de la bi las operaciones realizadas materialmente en ZEC al tipo especial (4%)
  - No aplicable a sociedades anónimas cotizadas de inversión en el mercado inmobiliario



# Impuesto 'mínimo' español

- Cuota íntegra menos
  - Bonificaciones aplicables (Ceuta y Melilla, prestación servicios públicos locales)
  - Deducciones por doble imposición con límites aplicables
  - Si cantidad inferior a 15% de bi: se toma en cuenta esta cantidad
  - Si cantidad superior a 15% de bi, se deduce
    - Resto de deducciones que resulten procedentes (I+D+I; inversiones en producc cinematográficas, creación empleo, autoridades portuarias, smas previsión)
    - Cantidades no deducidas por cantidad inferior a 15% i, pueden deducirse en períodos impositivos ss de acuerdo con normativa aplicable en cada caso
- No reúne criterios para poder considerarse QDMTT (RFCNA: régimen fiscal complementario nacional admisible)

# El Pilar 2 y su implementación en la UE

## Pilar 2, OCDE vs UE

- Propuesta de Directiva 22  
Diciembre 2021 (COM (2021) 823)
  - Textos compromiso Doc 10497/22 de 21 de junio 2022 y Doc 6975/22 de 12 de marzo de 2022
  - Proceso político complejo: vetos, resolución PE
  - Declaración conjunta G5 9 septiembre de 2022 (Francia, Alemania, Italia, Países Bajos y España)
- Directiva 2022/3523/UE
  - Declaración del Consejo relativa al Pilar 1 (Documento 15349/22)
  - Entrada en vigor: año fiscal comienzo 31-12-23 (RIR) 31-12-24

(RBIG)

- Reglas Modelo de la OCDE para GloBE (20 diciembre 2021)
  - Consultations on Implementation Framework (3-22)
  - Tax Incentives and the Global Minimum Corporate Tax (10-22). Parlamento EU (749.793)
  - Safe harbors and penalty relief
  - Administrative guidance (2-23)
  - Minimum tax implementation handbook (10-23)
  - TIWB support for developing countries
  - Proceso de peer review
  - Entrada en vigor (2022?)

## Pilar 2 en la UE

- Directiva 2022/2523/UE de 14 de diciembre de 2022
- Transposición antes 31/12/2023
- Decisión supranacional para superar retos unanimidad (veto): conversión de 'enfoque común' en 'norma obligatoria'

## Considerando 33

Dado que el **objetivo** de la presente Directiva, a saber, **crear un marco común para el nivel mínimo global de imposición** dentro de la Unión sobre la base del enfoque común contenido en las Normas modelo de la OCDE, **no puede ser alcanzado de manera suficiente por cada Estado miembro por sí solo**, ya que la actuación independiente de los Estados miembros entrañaría un mayor riesgo de fragmentación del mercado interior y puesto que es **fundamental** adoptar **soluciones que funcionen para el mercado interior en su conjunto**, sino que, debido a la **magnitud de la reforma relativa al mínimo global** de imposición, puede lograrse mejor a escala de la Unión, esta puede adoptar medidas, de acuerdo con el **principio de subsidiariedad** establecido en el artículo 5 del TUE. De conformidad con el principio de **proporcionalidad** establecido en el mismo artículo, la presente Directiva no excede de lo necesario para alcanzar dicho objetivo



# Reacción de los países

Propuesta legislativa	Propuesta Legislativa	Consulta pública	Sin anuncio
Austria	Irlanda	Bélgica	Grecia
Bulgaria	Italia		Letonia
Chipre	Lituania		
Dinamarca	Luxemburgo	Anuncio	Legislación
Estonia	Países Bajos		Japón
Finlandia	Rumania	Malta	Reino Unido
Francia	Eslovaquia	Polonia	
Alemania	Eslovenia	Portugal	
Hungría	Suecia	España	
	Chequia		
	Opción diferimiento hasta 31-12-2029 si <12UPE (Bulgaria, Croacia, Chipre, Estonia, Hungría, Letonia, Lituania, Malta, Rumania, Eslovenia y Eslovaquia)		

# Relación Derecho UE-Normas Modelo OCDE

- TJUE: no vinculado por decisiones de órganos no pertenecientes a la UE: interpretación uniforme y propia de términos (TP)
- Estados Miembros deben utilizar las Normas modelo de la OCDE
  - Y las explicaciones y ejemplos en Desafíos fiscales-Comentarios a las normas modelo
  - Marco para la aplicación de las reglas GloBE (régimen de protección
- Normas Modelo : fuente de ilustración o interpretación (no fuente del Derecho)
  - Garantizar coherencia en aplicación
  - 'en la medida en que esas fuentes sean coherentes con la presente Directiva y el Derecho de la Unión'

## Pilar 2. OCDE vs EU

- Correlación e interacción Directiva
  - Necesidad de interpretación 'conforme a los estándares internacionales/OCDE'
  - Interpretación auténtica y uniforme TJUE: ¿un nuevo episodio Verfassungsgericht-TJUE?
    - Consenso internacional (OCDE/G20/MI) como criterio de justificación proporcionado
    - Equidad de la medida tributación 'mínima' efectiva?
- Directiva pilar 2 y otras medidas
  - Interacción con ATAD/ATAD 2
  - Interacción con Propuestas de Directiva BEFIT y Transfer Pricing

## Pilar 2: reacción en la Unión Europea

- Particularidades: evitar la aplicación de interdicción del trato discriminatorio
  - Extensión de la IIR a grupos nacionales o a filiales nacionales (art 5 D), o UPEs y Ces en el mismo Estado Miembro (Preámbulo 6)
  - Pero EEA?
- No puede observarse Directiva como medida anti-abuso
  - Discusión doctrinal UE sobre compatibilidad con libertades fundamentales. Justificación: anti-elusión, imposición mínima 'justa', consenso internacional
    - IIR: Cadbury
    - UPTR: Eurowings
  - Extensión a grupos domésticos y filiales nacionales (art 5)
  - Shielding effect: discriminación fáctica: armonización exhaustiva

## Pilar 2 y medidas UE anti-abuso

- Pilar 2: evolución: 'retos digitalización', 'anti-abuso', 'anti-erosión', 'competencia fiscal', 'incentivos ineficientes'
- Elementos estructurales
  - Protección de la base tributaria estatal/imposición mínima
  - QDMTT (cambio de juego en relación con la prioridad)
  - SBIE (exclusión formulaica de actividades sustantivas)
  - STTR (prioridad de la jurisdicción de la fuente?)
- Impacto de normas internas antiabuso GAAR, CFC en UPE-EMU, o EMI
  - ¿pueden aplicarse dentro de Pilar 2 a pesar de que normas no contienen GAAR?: ¿sistema cerrado?

## Pilar 2: impacto sobre medidas anti-abuso preexistentes

- Requisito de imposición mínima
  - Directiva Intereses-Royalties (paralizada)
- Otros efectos colaterales (refugio seguro, CFC-atad, tp directiva)
- Elemento/criterio para formulación de la Lista Negra de la UE
  - Comunicación de la Comisión sobre Buena Gobernanza Fiscal en la COM(2020)313,
  - Documento 13649/23 de 5 octubre de 2023: Propuesta Comisión para introducir Pilar 2 como criterio utilizado para determinar la calificación de terceros países en el proceso de listas de la UE, como incentivo para ellos para unirse al acuerdo internacional
- En línea con enfoque UE para utilizar el proceso de listas para promover buenas prácticas internacionalmente aceptadas

# Pilar 2 y otras propuestas de Directiva

# Directiva Pilar 2 vs BEFIT

- Propuesta de Directiva BEFIT (Business in Europe: Framework for Income Taxation) (Empresas en Europa: Marco para la Tributación sobre la Renta)
- Propuesta COM(2023)532 final de 12 de septiembre de 2023
  - Reemplaza propuestas Comisión 2011-2016 CCCTB (BICCCIS) Base Imponible Común Consolidada del Impuesto sobre Sociedades
  - Alternativa a Precios de transferencia (intra comunitario)
  - Posibilita compensación intra-grupo (estatal) de pérdidas



# Directiva Pilar 2 vs BEFIT

BEFIT: Permite tributación consolidada a nivel de grupo europeo

- A partir de cuentas consolidadas financieras
- Obligatorio para: Entidades sometidas a Pilar 2. Entidades EU que cumplen el requisito del 75% test de propiedad. + 50m€ de EU parte en 2/4 años anteriores y >5% rentas totales del grupo (Si UPE noUE)
- Voluntario: entidades con volumen menor si preparan cuentas consolidadas financieras (aplicación a todo el grupo BEFIT)
- Sólo afecta al sub-set de todas las entidades residentes y EP en UE del grupo que reúnen el test del 75% propiedad (BEFIT Group Members)

# Directiva Pilar 2 vs BEFIT

- Cálculo base imponible preliminar para cada miembro del grupo BEFIT: cuentas financieras de las entidades UE del grupo, según estándar contable de la UPE-EMU o EMIUE (GAAP-IFRS)
- Menos ajustes que en Pilar 2 (distribución de beneficios, activos financieros para venta, costes de financiación pagados fuera grupo BEFIT)
- Agregación de resultados tributarios preliminares de todos los miembros del grupo BEFIT (single pool) UE level: base tributaria BEFIT
  - Compensación transfronteriza de pérdidas
  - No retención sobre transacciones intra-BEFIT (si BO es un miembro BEFIT)



# Directiva Pilar 2 vs BEFIT

- Cada Estado competente sobre base distribuida (agregación de rentas, tipos de gravamen y deducciones adicionales): si es compatible con Directiva Pilar 2.
- Entidades UE del grupo BEFIT: distribución de base agregada: alternativa a TP
  - Mecanismo transitorio (no fórmula de reparto): 'Traffic light' system
    - Herramienta de verificación de riesgo: reglas simplificadas de precios de transferencia
  - Pero PT siguen siendo necesarios para relaciones con entidades grupo fuera de BEFIT
- Administración de las reglas: one-stop-shop (Estado UE de la EMU o de la EMI)

# Directiva Pilar 2 vs Directiva sobre Precios de Transferencia

- Propuesta de Directiva sobre Precios de Transferencia de 12 de septiembre de 2023 (Com(2023)529 final)
- ‘Transpone’ las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia en el ordenamiento de la UE: evitar consideración no normativa de los instrumentos de ‘soft law’
- Asegurar estándar EU sobre precios de transferencia (implementación obligatoria para países): ALP (no estándar)
  - Contrarrestar decisiones del TJUE: Apple, Starbucks, Fiat, Amazon, etc)
- Actualización (adaptación a reglas OCDE) Comitología (empoderamiento de la Comisión)
- No se hace referencia a la Directiva sobre Pilar 2

# Directiva Pilar 2 vs otras propuestas de Directiva

- Unshell Directive Proposal (Directiva anti-caparazón)  
Com(2021)565
- Memorando p 1: aplicación paralela
  - Tributación mínima solo afecta al tipo (nivel de gravamen). No impacta sobre características perniciosas de la base imponible. No implica análisis de sustancia y correlación/adecuación para llevar a cabo las actividades atribuidas. A pesar de que Pilar 2 puede desincentivar hasta cierto punto creación de entidades caparazón.
  - Además, pilar 2 no se aplica sobre grupos <750 millones; sus entidades caparazón no se ven afectadas: ¿trato desigual?
    - Waiver para requisitos de transparencia para grupos MNE

Muchas gracias;

[Alfredo.Garcia@uv.es](mailto:Alfredo.Garcia@uv.es)  
<http://www.uv.es/tax>

## JORNADAS TRIBUTARIAS 2023



Ministerio  
**de Economía  
y Finanzas**

**DGI** DIRECCIÓN  
GENERAL  
IMPOSITIVA

