



La Unión Europea llega a un acuerdo sobre el Impuesto Mínimo Global (Pilar 2)

Tax Alert



Diciembre 2022

kpmgabogados.es
kpmg.es

La Unión Europea llega a un acuerdo sobre el Impuesto Mínimo Global (Pilar 2)

El Consejo de la Unión Europea ha **anunciado** que los Estados miembros han adoptado formalmente un acuerdo para implementar la **Directiva sobre Pilar 2 en la Unión Europea**. Con esta Directiva se propone introducir una imposición efectiva mínima global del 15% para los grandes grupos, donde quiera que operen.

Mediante comunicado de prensa del Consejo de la Unión Europea de 16 de diciembre de 2022 se ha anunciado que finalmente se ha formalizado la adopción de, entre otros asuntos, la Directiva para implementar Pilar 2 en la Unión Europea.

Si bien el texto de la Directiva acordado no se ha publicado aun oficialmente, en principio, parece que será la versión publicada el 25 de noviembre de este año:

[Directiva comunitaria 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.](#)

Los Estados miembros tendrán hasta finales de 2023 para incorporar las normas de la Directiva a su derecho interno.

Contexto

La OCDE ha venido desarrollando en los últimos años un conjunto de normas fiscales internacionales para abordar los retos derivados de la digitalización de la economía y con el objetivo de impedir prácticas fiscales que permitan a empresas multinacionales trasladar beneficios a jurisdicciones en las que no queden sujetas a imposición o lo hagan a una imposición muy baja.

En este contexto, el 8 de octubre de 2021 se hizo pública por la OCDE la “Declaración sobre la solución de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía”, como desarrollo del Acuerdo político multilateral alcanzado unos meses antes, el 1 julio de 2021.

Las conversaciones en el marco de la OCDE se han articulado en torno a dos ejes de trabajo:

- el Pilar 1, con la proposición de reglas sobre la atribución de beneficios en una economía global y digitalizada, y
- el Pilar 2, que propone introducir una imposición efectiva mínima global del 15% para los grandes grupos multinacionales, donde quiera que operen.

En lo que respecta al Pilar 2, el 20 de diciembre de 2021 se publicaron en el marco de la OCDE las normas denominadas conjuntamente como “GloBE Rules” -Global Anti-Base Erosion- dirigidas a alcanzar un sistema global de tributación mínima, logrando un acuerdo por 137 de los 140 países firmantes del Marco Inclusivo de la OCDE.

En particular, Pilar 2 consta de tres reglas, de las cuales las dos primeras son conocidas conjuntamente como normas GloBE que se ha indicado. Estas dos primeras reglas son (i) la Regla de Inclusión de Rentas o RIR (*Income Inclusion Rule* o IRR, por sus siglas en inglés) y (ii) la Regla sobre pagos insuficientemente gravados o RPIG (*Under Taxed Payment Rule* o UTPR, por sus siglas en inglés). La RIR (o IIR, por sus siglas en inglés) sería la primera regla aplicable, que lo haría para los ejercicios a partir del 31 de diciembre de 2023, mientras que la RPIG (UTPR, por sus siglas en inglés) se aplicaría con respecto a los ejercicios fiscales a partir del 31 de diciembre de 2024.

Por otra parte, está previsto que estas normas GloBE se complementen con una tercera norma denominada Norma de sujeción a tributación (*Subject to Tax Rule* o STTR, por sus siglas en inglés). La STTR está pendiente de desarrollo por parte de la OCDE.

Desde la perspectiva de la UE, solo unos días después de la publicación del marco normativo GloBE por la OCDE, la Comisión presentó una propuesta de Directiva comunitaria con las normas para garantizar un nivel mínimo de imposición efectiva de los grupos multinacionales. La propuesta de directiva comunitaria resulta coherente con las GloBE rules de la OCDE, si bien ampliando su alcance también a grupos estrictamente nacionales de gran magnitud.

El texto de la Directiva que, en principio, parece que ha sido acordado por el Consejo, refleja el acuerdo de la OCDE a nivel mundial con algunos ajustes necesarios para garantizar la conformidad con el Derecho de la UE.

Hasta la fecha, los Estados miembros no habían logrado alcanzar la unanimidad necesaria para aprobarla (los últimos vetos procedentes de Polonia y Hungría) y, de hecho, la aprobación de esta Directiva se caía de la agenda del ECOFIN del pasado 6 de diciembre.

3 La Unión Europea llega a un acuerdo sobre el Impuesto Mínimo Global (Pilar 2)

No obstante, tras un anuncio inicial del 12 de diciembre, el 16 de diciembre, mediante comunicado de prensa del Consejo de la Unión Europea, se informa de la aprobación de la Directiva para implementar Pilar 2 en la Unión Europea. El texto definitivo de la Directiva aprobada está pendiente de publicación.

Aspectos más significativos de Pilar 2

Como se ha indicado, Pilar 2 pretende garantizar una imposición efectiva mínima global del 15% en cada jurisdicción en las que operen los grandes grupos multinacionales. Esto puede conllevar que Pilar 2 aplique en supuestos en que el grupo tenga una tributación efectiva global superior al 15%, si en alguna jurisdicción en la que actúe no lo alcanzase. Es más, podría llegar a suceder que en una jurisdicción con una tributación efectiva superior al 15% calculada según sus normas fiscales nacionales, como pudiera ser España, no se alcance la tributación mínima aplicando las normas de cálculo de Pilar 2.

A continuación, se indican de forma resumida los principales aspectos de Pilar 2 a efectos de reflejar una visión global:

- **Ámbito de aplicación**

Pilar 2 será de aplicación a aquellos grupos de empresas multinacionales y nacionales con un volumen de negocios en sus estados financieros consolidados de, al menos, 750 millones de euros en dos de los cuatro años anteriores al año "testado".

- **Tipo de gravamen efectivo (TGE) e Impuesto complementario**

Deberá calcularse el TGE en cada jurisdicción en la que el grupo opere. El TGE se calculará en función de los impuestos cubiertos ajustados y las pérdidas y ganancias admisibles (conforme a reglas específicas).

En caso de que el TGE en una determinada jurisdicción fuese inferior al 15%, se deberá satisfacer un impuesto complementario hasta alcanzar dicha tributación mínima del 15%, con ciertas reducciones en función del gasto de personal y activos.

Se establece una regla de *minimis* mediante la cual un grupo multinacional podrá considerar que el impuesto complementario para una determinada jurisdicción es igual a cero (i.e., en dicha jurisdicción no se exigirá una tributación mínima). Para ello, se requiere no superar ciertos umbrales en la jurisdicción correspondiente: volumen de negocio medio inferior a 10 millones de euros; y pérdidas o

ganancias admisibles medias inferiores a 1 millón de euros, todo ello computado bajo normas GloBE.

- **Normas de carga**

Pilar 2 establece el juego de la RIR y la RPIG como dos reglas entrelazadas bajo las cuales se determinará qué entidad o entidades del grupo deberán ostentar el derecho principal de imposición, así como la jurisdicción que recaudará el impuesto complementario del ejercicio, en caso de que en alguna jurisdicción no se alcanzase el TGE mínimo del 15%.

Mientras la RIR opera como regla primaria, la RPIG funcionará como mecanismo secundario de protección o regla defensiva, aunque esta última únicamente aplicaría si la RIR no consigue la tributación mínima del 15% en todas y cada una de las jurisdicciones:

- ✓ La RIR prevé la imposición del impuesto complementario correspondiente a las entidades constitutivas en jurisdicciones con baja imposición a nivel de la matriz última del grupo (*ultimate parent entity* o UPE, por sus siglas en inglés), con prioridad, como regla general, aunque con excepciones significativas, sobre las demás entidades matrices de segundo o ulterior nivel.
- ✓ La norma secundaria, o RPIG, prevé que la misma despliegue efectos cuando el impuesto complementario ha sido insuficientemente recaudado por la RIR.

Es relevante mencionar que, con prevalencia sobre la aplicación de la norma primaria y secundaria mencionadas, debe destacarse que la Directiva habilita a los países, como opción, la posibilidad de introducir un impuesto complementario nacional admisible (*qualified domestic top up tax*, en inglés), convirtiéndose éste en, posiblemente, la primera línea de defensa en la activación del marco GloBE para una determinada jurisdicción. En otras palabras, los países pueden establecer una norma por la cual si un grupo no alcanzase un TGE mínimo del 15% en dicha jurisdicción, pague el impuesto complementario hasta el 15% como consecuencia de Pilar 2 en su país, en lugar de pagarlo en la jurisdicción de la entidad matriz.

Próximos pasos

Una vez publicada la Directiva en el Diario Oficial de la Unión Europea, los Estados miembro deberían trasponerla a su normativa doméstica no más tarde del 31 de diciembre de 2023.

Asimismo, está previsto que la OCDE publique normas de implementación que desarrollen los aspectos administrativos, de coordinación y de *compliance* de Pilar 2. En dichas normas se espera que se publique un listado de puertos seguros (*safe harbours*) tendientes a aligerar la relevante carga administrativa y de gestión que ya se vislumbra que este nuevo marco GloBE impondrá a los grupos afectados.

Sin perjuicio de lo anterior, teniendo en cuenta el funcionamiento de las normas de carga establecidas por Pilar 2, habrá que estar pendientes del ritmo de implementación de otras jurisdicciones por si la obligación fiscal pudiera nacer antes en otra jurisdicción en la que el grupo esté presente. Por ejemplo, países como Corea, Holanda, Suiza y Reino Unido ya han emitido borradores de normas bajo marco GloBE y países como Australia, Canadá, Hong Kong, Malaysia, México, Nueva Zelanda y Singapur ya han hecho anuncios formales para la adopción de Pilar 2 en sus respectivos ordenamientos jurídicos.

Reflexiones

Es comúnmente aceptado que el marco normativo GloBE encierra una gran complejidad técnica y, sin duda, la aplicación de la norma va a generar una serie de interrogantes a los que los grupos afectados deberán dar respuesta a lo largo de 2023, al estar prevista la aplicación de las nuevas reglas a partir del ejercicio 2024. Aspectos técnicos tales como, por ejemplo, y entre otros muchos:

- (i) El análisis de la estructura corporativa del grupo para la determinación del perímetro de entidades afectado, identificando cuáles de ellas son constitutivas y cuáles no, cuáles pueden ser excluidas (por ejemplo, entidades sin ánimo de lucro, fondos de pensiones, fondos de inversión, etc.);
- (ii) La categorización del tipo de entidad que deberá afrontar el derecho principal de imposición, diferenciando entre UPEs, IPEs (*intermediate parent entities*) y POPEs (*partially owned parent entities*);
- (iii) La determinación en cada jurisdicción de qué impuestos deban considerarse a efectos de calcular si se alcanza o no el umbral de tributación mínima (por ejemplo, retenciones en pagos transfronterizos,

impuestos directos potencialmente clasificables como impuestos cubiertos o *covered taxes*);

- (iv) Cálculo de la base imponible GloBE por jurisdicción, teniendo en cuenta aspectos contables que a los efectos de Pilar 2 pueden ser especialmente relevantes, identificando la posibilidad de aplicar ajustes tasados y diversas opciones previstas en las normas GloBE, y cómo juegan estos con los créditos y ajustes fiscales bajo las normas de los respectivos impuestos sobre sociedades;
- (v) Revisión de las *safe harbours rules* y en qué medida podrán relajar la carga administrativa asociada a la aplicación de la norma;
- (vi) La interacción de Pilar 2 con la valoración de las transacciones realizadas con operaciones vinculadas o el análisis de las situaciones especiales como las reorganizaciones empresariales o regímenes especiales y transitorios;
- (vii) La interacción del marco normativo contable aplicable a la UPE con los respectivos GAAPs locales por jurisdicción y con la normativa contable internacional (el IASB está actualmente discutiendo, entre otros aspectos, las implicaciones respecto del eventual reconocimiento de impuestos diferidos).

La norma también presenta retos importantes en su fase de gestión y administración, tales como:

- (i) Entender las dificultades que puedan ponerse de manifiesto en el seno de cada organización en cuanto a la recopilación de información contable y fiscal necesaria para los cálculos bajo GloBE;
- (ii) Adaptación de sistemas para respaldar el posterior reporte fiscal (automatizaciones);
- (iii) Establecer un marco de control fiscal adecuado, que incluirá el definir el enfoque a adoptar – central, regional o híbrido – en la interacción con Pilar 2;
- (iv) Interrelación de Pilar 2 con la información reportada en el Informe país por país (*CbC report*, por sus siglas en inglés). En este sentido, cabe destacar que el Proyecto de Ley de fomento del ecosistema de las empresas emergentes (comúnmente conocida como “Ley de Startups”) prevé, en su Disposición final sexta, la

5 La Unión Europea llega a un acuerdo sobre el Impuesto Mínimo Global (Pilar 2)

introducción de modificaciones en la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas y la obligación de información por grandes grupos multinacionales acerca del impuesto de sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga satisfecho.

En KPMG somos conscientes de la necesidad, más que nunca, de abordar todos estos aspectos con un enfoque global, ofreciendo una asistencia integral a los grupos afectados por parte de un equipo compuesto por profesionales de distintas áreas, así como en coordinación con la red de profesionales KPMG de diferentes jurisdicciones, que puedan asesorar en la aplicación práctica de este nuevo entorno impositivo internacional.

Contactos

Julio César García
Socio

KPMG Abogados

Tel. 91 456 34 00

juliocesargarcia@kpmg.es

José Antonio Tortosa
Socio

KPMG Abogados

Tel. 91 456 34 00

jtortosa@kpmg.es

Pelayo Oraa
Socio

KPMG Abogados

Tel. 91 456 34 00

poraa@kpmg.es

Isabel Fano
Socia

KPMG Abogados

Tel. 94 479 73 00

ifano@kpmg.es

Clara Guasch
Directora

KPMG Abogados

Tel. 93 253 29 00

cguasch@kpmg.es

Felipe Martínez
Director

KPMG Abogados

Tel. 91 456 34 00

felipemartinez1@kpmg.es

Oficinas de KPMG en España

A Coruña

Calle de la Fama, 1
15001 A Coruña
T: 981 21 8241
Fax: 981 20 02 03

Alicante

Edificio Oficentro
Avda. Maisonnave, 19
03003 Alicante
T: 965 92 07 22
Fax: 965 22 75 00

Barcelona

Torre Realia
Plaça de Europa, 41
08908 L'Hospitalet de Llobregat
Barcelona
T: 932 53 2900
Fax: 932 80 49 16

Bilbao

Torre Iberdrola
Plaza Euskadi, 5
48009 Bilbao
T: 944 79 7300
Fax: 944 15 29 67

Girona

Edifici Sèquia
Sèquia, 11
17001 Girona
T: 972 22 0120
Fax: 972 22 22 45

Las Palmas de Gran Canaria

Edificio Saphir
C/Triana, 116 – 2º
35002 Las Palmas de Gran Canaria
T: 928 33 23 04
Fax: 928 31 91 92

Madrid

Torre de Cristal
Paseo de la Castellana, 259 C
28046 Madrid
T: 91 456 3400
Fax: 91 456 59 39

Málaga

Marqués de Larios, 3
29005 Málaga
T: 952 61 14 00
Fax: 952 30 53 42

Oviedo

Ventura Rodríguez, 2
33004 Oviedo
T: 985 27 69 28
Fax: 985 27 49 54

Palma de Mallorca

Edificio Reina Constanza
Calle de Porto Pi, 8
07015 Palma de Mallorca
T: 971 72 1601
Fax: 971 72 58 09

Pamplona

Edificio Iruña Park
Arcadio M. Larraona, 1
31008 Pamplona
T: 948 17 1408
Fax: 948 17 35 31

San Sebastián

Avenida de la Libertad, 17-19
20004 San Sebastián
T: 943 42 2250
Fax: 943 42 42 62

Sevilla

Avda. de la Palmera, 28
41012 Sevilla
T: 954 93 4646
Fax: 954 64 70 78

Valencia

Edificio Mapfre
Paseo de la Alameda, 35, planta 2
46023 Valencia
T: 963 53 4092
Fax: 963 51 27 29

Vigo

Arenal, 18
36201 Vigo
T: 986 22 8505
Fax: 986 43 85 65

Zaragoza

Centro Empresarial de Aragón
Avda. Gómez Laguna, 25
50009 Zaragoza
T: 976 45 8133
Fax: 976 75 48 96