



TRABAJO FIN DE GRADO
GRADO EN ADMINISTRACIÓN Y DIRECCIÓN DE EMPRESAS
CURSO ACADÉMICO 2022/2023
CONVOCATORIA EXTRAORDINARIA DE JULIO

TÍTULO: LA LUCHA CONTRA LA ELUSIÓN FISCAL: LA PROPUESTA DE LA OCDE PARA LA IMPLANTACIÓN DE UN TIPO MÍNIMO GLOBAL

AUTOR(A): López Fuente, Miguel
DNI: 54480133X

TUTOR(A): Cabezas Ares, Alfredo

En Madrid, a 12 de julio de 2022

La lucha contra la evasión fiscal: La propuesta de la OCDE para la implementación de un tipo mínimo global en el impuesto de sociedades.

I.	INTRODUCCIÓN.....	5
II.	RESUMEN DEL TRABAJO PRESENTADO.....	5
III.	OBJETIVOS.....	5
IV.	METODOLOGÍA UTILIZADA.....	6
V.	MARCO TEÓRICO.....	7
	V.1. CONTEXTO EMPRESARIAL: LA EVOLUCIÓN DEL ENTORNO EMPRESARIAL.....	7
	V.2. GRUPO DE SOCIEDADES:	7
	V.2.1. CONCEPTO	7
	V.2.2. TIPOS DE GRUPOS DE SOCIEDADES.....	8
VI.	ESTADÍSTICA DE LAS FILIALES EN ESPAÑA Y EL EXTRANJERO	9
VII.	LA ELUSIÓN Y EVASIÓN FISCAL:	11
	VII.1. CONCEPTO DE ELUSIÓN FISCAL.....	11
	VII.1.1. ESTADÍSTICAS ELUSIÓN FISCAL.....	12
	VII.2. LA EVASIÓN FISCAL	15
	VII.2.1. CONCEPTO DE EVASIÓN FISCAL.....	15
	VII.2.2. REGULACIÓN.....	16
VIII.	EL IMPUESTO DE SOCIEDADES.....	19
	VIII.1. CARACTERÍSTICAS PRINCIPALES:	20
	VIII.2. TIPOLOGÍA	21
	VIII.3. PESO DEL IS INTERNACIONALMENTE	23
IX.	LA PROPUESTA DE LA OCDE: LUCHA CONTRA LA EVASIÓN FISCAL.....	24
	IX.1.1. PROYECTO BEPS: MEDIDA ANTI ELUSIÓN FISCAL.....	24
	IX.1.2. DIRECTIVA (UE) 2017/952 DEL CONSEJO POR LA QUE SE MODIFICA LA DIRECTIVA UE 2016/1164:.....	25
	IX.2. LA COOPERACIÓN INTERNACIONAL.....	26
X.	LA PROPUESTA DE LA OCDE DE UN TIPO MÍNIMO GLOBAL EN IS:	27
	X.1. INTRODUCCIÓN Y FUNDAMENTO DE LA DIRECTIVA.....	27
	X.2. ANÁLISIS DE LA PROPUESTA DE LA DIRECTIVA	28
	X.2.1. ASPECTOS PRINCIPALES Y OBJETIVOS.....	28
	X.2.2. ALCANCE PERSONAL.....	29
	X.2.3. REQUISITOS FORMALES.....	30
	X.3. ANÁLISIS DE LAS PRINCIPALES CARACTERÍSTICAS.....	30
	X.3.1. EL ENFOQUE JURISDICCIONAL DE LA DIRECTIVA UE 2022/2523.....	31
	X.3.1.1. CÁLCULO DEL TIPO DE GRAVAMEN EFECTIVO (ETR) DE LA JURISDICCIÓN.....	31
	X.3.1.2. IMPUESTO COMPLEMENTARIO	32
	X.3.1.3. PUERTOS SEGUROS.....	34
	X.3.2. PRIMERA REGLA DE IMPUTACIÓN: LA REGLA DE INCLUSIÓN DE RENTAS	35
	X.3.2.1. ¿QUIÉN ES EL OBLIGADO A LA INCLUSIÓN DE RENTAS?	36
	X.3.2.2. ¿QUÉ Y CUÁNTO HA DE RECAUDAR LAS MATRICES OBLIGADAS A LA REGLA PRINCIPAL IIR?	37
	X.3.3. SEGUNDA REGLA DE IMPUTACIÓN: LA REGLA DE BENEFICIOS INSUFICIENTEMENTE GRAVADOS (UTPR).....	38
	X.3.4. LA SANCIONABILIDAD REGULADA POR LA DIRECTIVA UE 2022/2523.....	39
XI.	ANÁLISIS DE LOS BENEFICIOS Y LIMITACIONES DE LA PROPUESTA.....	39
	XI.1. BENEFICIOS DE LA APLICACIÓN DE LOS TIPOS MÍNIMOS	39
	XI.1.1. BENEFICIOS ECONÓMICOS:	39
	XI.1.2. BENEFICIOS SOCIALES:	41
	XI.2. LIMITACIONES DE LA APLICACIÓN DE LOS TIPOS MÍNIMOS A LOS GRUPOS MULTINACIONALES	41
	XI.2.1. FALTA DE INFORMACIÓN.....	41
	XI.2.2. LIMITACIONES SOBRE CONTENIDO.....	42
XII.	CONCLUSIONES.....	43

XIII.	BIBLIOGRAFÍA	46
XIV.	TEXTOS LEGALES.....	49
XV.	JURISPRUDENCIA CITADA.....	50

La lucha contra la evasión fiscal: La propuesta de la OCDE para la implementación de un tipo mínimo global en el impuesto de sociedades.

<i>Ilustración 1: El impuesto de sociedades y los paraísos fiscales. Fuente: Artículo Cincodías El País.</i>	<i>13</i>
<i>Ilustración 2: La presión fiscal sobre el PIB. Fuente: OCDE</i>	<i>14</i>
<i>Ilustración 3: Total por tramo de tipo efectivo pagado por grupo año 2018. Elaboración propia a partir de los datos obtenidos en la página Elsaltodiario.com</i>	<i>17</i>
<i>Ilustración 4: Total por tramo de tipo efectivo pagado por grupo año 2020. Elaboración propia a partir de los datos obtenidos en la página Elsaltodiario.com</i>	<i>19</i>
<i>Ilustración 5: Esquema gráfico liquidación impuesto de sociedades. Fuente: Despacho de Abogados Garrigues.</i>	<i>20</i>
<i>Ilustración 6: Variación del peso en la recaudación global española entre los años 2007 y 2021. Fuente: Eldiario.es</i>	<i>21</i>
<i>Ilustración 7: Beneficios obtenidos por las empresas en cada tramo de cifra de negocio y porcentaje de impuestos que pagan sobre beneficios en el año 2019. Fuente: AEAT</i>	<i>22</i>
<i>Ilustración 8: Peso del IS en la recaudación estatal global en el año 2020. Gráfico de elaboración propia a partir de los datos proporcionados por la OCDE</i>	<i>23</i>
<i>Ilustración 9: Fórmula para el cálculo del tipo de gravamen efectivo de la jurisdicción. Fuente: Cuatrecasas a partir de la Directiva (UE) 2022/2523</i>	<i>32</i>
<i>Ilustración 10: Fórmula para el cálculo del impuesto complementario de la jurisdicción. Fuente: Cuatrecasas</i>	<i>34</i>
<i>Ilustración 11: Fórmula para el cálculo del impuesto complementario de la entidad de cada jurisdicción. Fuente: Cuatrecasas</i>	<i>34</i>
<i>Ilustración 12: Fórmula para el cálculo del impuesto complementario atribuido a la matriz. Fuente: Cuatrecasas</i>	<i>37</i>
<i>Ilustración 13: Fórmula para el cálculo de los beneficios insuficientemente gravados de la jurisdicción. Fuente: Directiva (UE) 2022/2523.</i>	<i>39</i>
<i>Ilustración 14: Recaudación anual estimada en las grandes potencias económicas ante una implantación hipotética del tipo mínimo en el año 2021. Fuente CIAT (Centro Iberoamericano de Administraciones Tributarias)</i>	<i>40</i>

I. INTRODUCCIÓN.

La vida económica de cualquier trabajador y de cualquier empresa o grupo empresarial está marcada por un componente clave en todos ellos: los impuestos. Los impuestos son recaudados por los estados, y, en nuestro caso, también por las comunidades autónomas, dentro de sus competencias, como medio de soporte a los servicios públicos que el Estado proporciona a sus ciudadanos. Los impuestos, tienen un papel relevante en el correcto funcionamiento de la sociedad y de la economía. Como ante cualquier cuestión relevante, existen diferentes vertientes y conciencias sobre la utilidad de los impuestos.

Como cada una de las cuestiones que nos rodean en nuestro día a día, los impuestos y su utilidad hacen que sea uno de los tópicos más polémicos actualmente. Generalmente se distinguen dos vertientes fundamentales basadas en un mero análisis cuantitativo personal de cada contribuyente: si se debería de pagar menos o si deberíamos de pagar más impuestos.

II. RESUMEN DEL TRABAJO PRESENTADO

Mediante el trabajo presentado, se ha puesto el foco en las consecuencias de la concepción negativa acerca de la cantidad de impuestos que se satisfacen los grupos empresariales. Esta concepción de los tributos, generan comportamientos y estrategias fiscales por las personas físicas y jurídicas, para tratar de evitar o disminuir el pago de impuestos. Por ello, en el presente trabajo se ha llevado a cabo un profundo análisis acerca de las comunes tácticas empresariales llevadas a cabo por las empresas o grupos empresariales, principales actores de estos comportamientos, que persiguen un fin común: la reducción de las cargas impositivas a satisfacer en sus territorios de actuación, los cuales, comúnmente se caracterizan por tener altas cargas impositivas. Estas estrategias fiscales ejecutadas por los grupos, acarrear unas consecuencias económicas, sociales y políticas que desembocan en debates éticos y legales.

Las prácticas fiscales que persiguen estos fines, en ocasiones, se encuentran más cerca de la ilegalidad, que de la contribución ordinaria llevada a cabo por un contribuyente corriente. Es por ello, que las principales organizaciones internacionales con la aprobación de los Estados, han llevado a cabo con el paso de los años, diferentes estrategias que reducen o limitan el margen de actuación de los grupos en sus estrategias fiscales, con el objetivo de lograr un desarrollo económico y social de los estados perjudicados. Por tanto, resulta de gran interés el análisis de “Pilar 2”: La propuesta de la OCDE para un tipo mínimo global de un 15% en el impuesto de sociedades”

III. OBJETIVOS

A lo largo de los años, el ser humano siempre ha tenido un comportamiento instintivo tendente al desarrollo y a la evolución, tanto interna (el propio desarrollo humano: buscar citas), como externa en ámbitos: económicos, políticos, sociales, legales e incluso, éticos.

Es este último punto el que es de especial relevancia como si de “el por qué” de este trabajo se tratara. Actualmente no existe desarrollo en ninguno de los aspectos externos previamente mencionados si no acarrea con él una aprobación ética, dado que se está convirtiendo en una de las grandes variables consideradas por los grupos empresariales para el alza de su cuota de mercado.

Resulta evidente, que, en el quid de la cuestión presentada en el actual trabajo, la ética y la responsabilidad social juegan un papel plenamente principal, pues la lucha contra estas

La lucha contra la evasión fiscal: La propuesta de la OCDE para la implementación de un tipo mínimo global en el impuesto de sociedades.

estrategias y tácticas fiscales llevada a cabo por los grandes grupos, está sustentada en unos valores amparados en la responsabilidad social y la ética empresarial.

Es por ello que a través de este trabajo se trata de analizar tanto la evasión, como la elusión fiscal, y, por contra, el mecanismo propuesto por la OCDE mencionado para librar esta lucha contra “la amoralidad de la ley”, o, en otras palabras, la elusión fiscal, con la finalidad de poder comprender la misión de la propuesta regulatoria y el ajuste en los marcos fiscales de los estados sujetos a la implementación de esta.

El análisis y estudio de la propuesta mencionada ha supuesto un gran avance, sobre todo, en la cooperación internacional entre estados para lograr el objetivo final perseguido por las organizaciones internacionales de índole económico: la armonización y solidaridad de los grupos a la hora del pago de tributo. Este gran avance puede suponer uno de los puntos de inflexión que marque el futuro de las políticas fiscales de los grupos respecto al tema en cuestión; la responsabilidad social, la ética y la solidaridad a la altura de su razón de ser: el beneficio.

IV. METODOLOGÍA UTILIZADA

Como autor del presente trabajo, considero que el aspecto principal para poder llevar a cabo un análisis y una posterior investigación de un determinado contexto, como en este caso acerca de las técnicas para eludir el pago de impuestos y una medida correctora para ello, reside en el propio interés del autor del mismo.

Es bien sabido que para realizar diferentes análisis de un tema a investigar se trata de base en la búsqueda datos e información de forma cualitativa (acorde a lo presentado y que aporte valor) y cuantitativa (suficiente para contrastar la idea plasmada), que tratan de aportar de forma objetiva veracidad y de contrastar los datos aportados, algo que también es de la partida en el presente trabajo, pero que considero como unos medios complementarios a la metodología esencial del trabajo aquí presentado.

Al igual que como he comentado anteriormente, el ser humano es tendente a la continua evolución y desarrollo de sí mismo, lo que implica en ello la facultad de la curiosidad por aquellos temas de interés en cada uno de nosotros. Por todo ello, podría decirse que el trabajo presentado es el resultado; la información hallada durante la investigación de las técnicas evasivas y elusivas de los grandes grupos y el análisis de la medida de la OCDE, Pilar II, la composición de ese resultado y, por último, la curiosidad y la sed de conocimiento, el motor del trabajo presentado en su conjunto.

V. MARCO TEÓRICO

V.1. CONTEXTO EMPRESARIAL: LA EVOLUCIÓN DEL ENTORNO EMPRESARIAL.

La globalización, definida por la Real Academia Española (RAE) como el “*proceso por el que las economías y mercados, con el desarrollo de las tecnologías de la comunicación, adquieren una dimensión mundial, de modo que dependen cada vez más de los mercados externos y menos de la acción reguladora de los Gobiernos*, (RAE, 2023) se remonta a siglos atrás, exactamente “si entendemos como globalización el sistema por el que la economía está conectada mundialmente, los orígenes hay que buscarlos en el siglo XVI” (Navarro, 2022).

La globalización ha evolucionado con el paso de los años, siendo un factor clave a la hora de fijar los órdenes económicos mundiales en sus diferentes épocas. “*El sistema económico de cualquier época se basa en tres pilares: la geografía, la tecnología y las instituciones*” (Sachs, 2021).

Por ello, las empresas se ven afectadas por los nuevos cambios en el entorno empresarial, haciendo que estas deban de adaptarse a los nuevos panoramas económicos emergentes. La globalización, trae consigo la apertura a un mercado internacional accesible para las empresas, el continuo avance en las Tecnologías de la Información y de la Comunicación (TIC) favoreciendo así las transacciones a escala global y otras diferentes ventajas competitivas a tener en cuenta por los actores de los mercados en un marco de actuación internacional, como por ejemplo la deslocalización de productos, entre otras muchas ventajas más.

V.2. GRUPO DE SOCIEDADES:

V.2.1. CONCEPTO

Todas las tendencias emergentes a consecuencia de la globalización, favorecen la aparición de la figura organizativa de los grupos de sociedades o empresariales. Mediante la creación de estas estructuras organizativas, las empresas se ven reforzadas competitivamente, teniendo un mercado global de actuación, además de, internamente, a nivel de grupo, se ven favorecidas por las ventajas subyacentes de las empresas que conforman el grupo, siendo consecuencia de todo ello, la creación de sinergias y ventajas competitivas.

Un grupo de sociedades se define como:

“un conjunto de entidades que estén relacionadas a través de la propiedad o el control, tal como se define en la norma de contabilidad financiera aceptable para la elaboración de estados financieros consolidados por parte de la entidad matriz última, incluida cualquier entidad que pueda haber sido excluida de los estados financieros consolidados de la entidad matriz última basándose únicamente en su pequeño tamaño, en motivos de importancia relativa o por el hecho de que se mantenga para la venta; o una entidad que tenga uno o más establecimientos permanentes, siempre que no forme parte de otro grupo” (DOUE, 2022)

Dentro de la definición proporcionada en la sección 1, artículo 1, tercer apartado de la Directiva (UE) 2022/2523 del Consejo, podemos apreciar la existencia de dos posiciones

La lucha contra la evasión fiscal: La propuesta de la OCDE para la implementación de un tipo mínimo global en el impuesto de sociedades.

corporativas en la relación entre las empresas que forman los grupos. A su vez, la legislación mercantil española señala que *“toda sociedad dominante de un grupo de sociedades estará obligada a formular las cuentas anuales y el informe de gestión consolidado en la forma prevista en esta sección. Existe un grupo cuando una sociedad ostente o pueda ostentar, directa o indirectamente, el control de otra u otra”* (BOE, 1885)

Dentro de las dos posiciones emergentes de los conceptos que la ley nos ofrece sobre los grupos de sociedades, deducimos como dominante la sociedad que posee control sobre las decisiones de la/s empresas participadas, es decir, capacidad de influencia en marcos estratégicos económicos, políticos o financieros de la entidad dominada. La situación dominante se da, mayoritariamente, mediante la participación de gran parte de los derechos a voto de las entidades dominadas. Esta posición de dominancia, está marcada por la interpretación del control. Se entiende por control *“el poder de dirigir las políticas financieras y de explotación de una entidad, con la finalidad de obtener beneficios económicos de sus actividades”* (BOE, 2010). El aspecto clave del control, a la hora del análisis de los grupos de sociedades, entra en vigor a partir de la reforma del Código de Comercio recogida por la Ley 16/2007 del 4 de julio¹. En el transcurso de los años se ha arraigado la idea de que la naturaleza de una entidad dominante implica el control previamente expuesto, pero, mediante el artículo 2, apartado 2º, del Real Decreto (RD) descrito en el pie de página, de una sociedad también se presume control *“aun cuando ésta posea la mitad o menos de los derechos de voto, incluso cuando apenas posea o no posea participación alguna en el capital de otras sociedades, en entidades de propósito especial”* (BOE, 2010). El control minoritario en derecho de voto sobre estas sociedades se valora en función del grado de participación del grupo.

V.2.2. TIPOS DE GRUPOS DE SOCIEDADES

Los grupos de sociedades, como hemos visto, se pueden distinguir dependiendo de la interrelación que exista entre las empresas que lo conforman, es decir, del control que ejerzan unas sobre otras *“sin que pueda hablarse de grupo si no existe control”* (STS, 2017)

Las disposiciones normativas que regulan los grupos de sociedades no hacen una interpretación cerrada respecto a las relaciones que han de regir entre las diferentes sociedades del grupo, como hemos visto, abriendo la posibilidad de que existan grupos de sociedades sin que ninguna de las sociedades se destaque como dominante.

La tipología de los grupos, por tanto, a tenor de lo dispuesto en las legislaciones vigentes, podemos encuadrarlas en sí una de las sociedades tiene *“la misma unidad de control y decisión”* (Martinez, 2016) sobre otra, es decir, lo que sería la aplicación práctica de lo dispuesto de la definición proporcionada por el Código de Comercio en su artículo 42, apartado primero: *“una sociedad ostente o pueda ostentar, directa o indirectamente, el control de otra u otras”* (BOE, 1885). Estos son los conocidos como grupos de empresas *“verticales o de subordinación”* (Perez, 2017). Este tipo de grupos, implican necesariamente la figura de sociedad dominante y la de sociedades dominadas. La posición de empresa dominante, implica como hemos visto *“control sobre una empresa dependiente”* (Perez,

¹ Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas y se modifica el Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre y el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre.

2017). La posición de dominancia asumida por una de las sociedades supone que esta pueda llevar a cabo funciones como la toma de decisiones estratégicas, el control financiero de las empresas dominadas del resto del grupo o la coordinación y supervisión de las operaciones del grupo en su conjunto, siempre a tenor de lo dispuesto por la ley.

Por otro lado, un grupo de sociedades puede verse estructurado de forma horizontal, donde en las relaciones entre las empresas ninguna de ellas muestra ejercer dominancia sobre el resto. Las relaciones que rigen esta tipología dentro de un grupo de sociedades, son meramente de colaboración y cooperación, para la consecución de objetivos competitivos que beneficien a cada una de las sociedades integrantes y sus beneficiarios. Son sociedades comunes en una misma unidad de decisión.

Es comúnmente conocido, y no por ello cierto, que cuando se detecta relación entre dos sociedades, pasen a ser consideradas como matriz y filial, sin reparar en lo que implica cada una de estas posiciones. Conviene destacar, que se considerará filial a *“aquella empresa que esté controlada por otra”* (Gil, 2015). A raíz de la definición y de lo previamente expuesto, únicamente habrá matriz cuando se dé el supuesto regulado en el artículo 42 del Código de Comercio, donde el legislador tras la reforma llevada a cabo por la Ley 16/2007 hace del control, el elemento esencial para la consideración de la existencia de un grupo de sociedades (grupo vertical), es decir, control ejemplificado, entre otras formas de ejercicio, *“cuando la matriz ostenta la mayoría de votos y ejerce el poder de decisión”* (PYMES y Autónomos, 2012)

En España, las grandes multinacionales que conocemos, se encuentran estructuradas como grupos empresariales *conglomerados o holdings empresariales*.

Holding empresarial, como “la sociedad que tiene posesión o control sobre la mayoría de acciones de un grupo de empresas. Esta empresa es la encargada de dirigir al resto de sociedades que integran el grupo” (Martin, 2023).

Un holding empresarial, por lo tanto, es conocido como un grupo de sociedades vertical. El grupo Inditex, formado por diferentes marcas de moda como Zara, Bershka, Oysho, Zara Home, entre otras y es un grupo vertical dedicado a un único sector: la moda. Esta es una de las diferencias que se marcan entre un conglomerado y un grupo empresarial.

Por su parte, un grupo de sociedades español agrupado en estructura *“conglomerado”*, es el grupo ACS, *“una referencia mundial en las actividades de construcción, concesiones y servicios”* (Conozca ACS, 2023). He aquí la diferencia con un holding empresarial. El grupo ACS, tal y como se autodefine, *“está formado por diferentes empresas cuyo marco de actuación se centra en diferentes sectores; la construcción (Dragados, Ochote ...), las concesiones (Abertis, Iridium...) y los servicios (Clece)”* (Conozca ACS, 2023). Mediante la estructura de un conglomerado, *“los grupos empresariales buscan una mayor diversificación geográfica y de actividades, optimizando la rentabilidad de los recursos”* (ACS, 2023)

VI. ESTADÍSTICA DE LAS FILIALES EN ESPAÑA Y EL EXTRANJERO

Considero imprescindible que cualquier investigación o desarrollo de una cuestión tal y como la que nos ocupa en el trabajo presentado, sea reforzada con datos que de alguna manera nos haga conscientes de la influencia que poseen, solo por existencia, los grupos de sociedades en nuestro sistema económico actual y nuestros mercados.

Los grupos de sociedades organizados mediante una estructura vertical de control, son los principales objetivos de las políticas económicas diseñadas para evitar la elusión fiscal.

La lucha contra la evasión fiscal: La propuesta de la OCDE para la implementación de un tipo mínimo global en el impuesto de sociedades.

“La DIRECTIVA (UE) 2022/2523 DEL CONSEJO se aplicará a las entidades constitutivas ubicadas en un Estado miembro que sean miembros de un grupo de empresas multinacionales o de un grupo nacional de gran magnitud que tengan unos ingresos anuales iguales o superiores a 750 000 000 EUR, en los estados financieros consolidados de su entidad matriz última” (DOUE, 2022). La directiva sometida a estudio en el presente trabajo, en su ámbito de aplicación, recoge el término *cónclave* para la determinación de los grupos de sociedades; el control. No viene recogido explícitamente en la propia definición, pero sí que nos detalla, en este segundo artículo, primer apartado del ámbito de aplicación, la necesidad de la existencia de unos estados financieros que han de estar consolidados por *una entidad matriz última* ; es decir, por la que ostente el control del resto de sociedades (filiales).

El INE (Instituto Nacional de Estadística) publicó unos datos acerca de la cantidad de filiales extranjeras que son residentes en España, *“que tienen su domicilio en territorio español, que se haya constituido conforme a la ley española o que tenga su sede de dirección efectiva en España”* (BOE, 2004). En total en el año 2020, se registra la existencia de 11.722 filiales cuya matriz es de origen extranjero en territorio español. Del total de éstas, el 61,62% de ellas, 7.224 filiales tienen su origen en un país de la U.E (Unión Europea). Los datos proporcionados hacen ver que, tomando nuestro país como referencia, más de la mitad de las filiales residentes en España, son de origen europeo, es decir, en su amplia mayoría de países pertenecientes a la OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico), propulsora de las directivas más restrictivas con la actividad de las grandes multinacionales en materia fiscal, entre otras. Los mismos datos aportados por el INE, respecto del mismo año, nos señala que los países que más filiales aportan al territorio español, son Francia (un 17,5% del total), Alemania (un 14,9% del total) y Estados Unidos (13,2% del total). Los datos nos señalan que más de un 45% de las filiales extranjeras residentes en España, son de países pertenecientes a la OCDE.

Por el contrario, la misma institución (INE) nos ofrece en un estudio del mismo año, con datos de filiales de matriz española en el exterior. Dentro de los sectores analizados (industria, comercio, construcción y servicios), el número de filiales es de 5.972. Es decir, según los datos, hay la mitad de filiales españolas en el extranjero, que el número total de filiales de cualquier parte del mundo en España. Es un dato relevante de cara a la investigación, dado que los datos en el año 2020, nos proporciona información sobre alguno de los futuros aspectos a analizar, como la adecuación de fiscalidad en territorio español, el interés de las empresas por tener su residencia en suelo español, además del respaldo hacia las políticas restrictivas en las estrategias fiscales que llevan a cabo los grandes grupos, dado el alto número de filiales existentes, tanto en España, como en extranjero. *“Los países donde se localizaron un mayor número de filiales fueron en Portugal, Francia e Italia”* (INE, 2022). Estos tres países citados, junto con los Estados Unidos, *“país en el que las filiales de empresas españolas en el exterior generan mayor cifra de negocios”* (INE, 2022), demuestran y justifican la relevancia de las relaciones entre estados pertenecientes a la OCDE y la necesidad por tanto de estos Estados y de la propia organización de establecer medidas que dificulten las técnicas fraudulentas o amorales fiscalmente hablando, de las grandes corporaciones.

A partir de los datos presentados, y al hilo de la principal causa expuesta para justificar los grupos de sociedades, es decir, la globalización, en el año 2013, el I.N.E, hizo públicos los datos existentes respecto a las empresas con matriz residente en España, con filial en el extranjero. Estos datos muestran que el número de filiales total, era *de 4.760*

*filiales*² (ToroFinance, 2023), alrededor de 1.200 filiales menos en apenas 7 años de diferencia, lo que puede dar un claro indicativo, de que en tiempos de una globalización masiva de las unidades de producción organizadas vigente en las últimas décadas, este crecimiento sigue siendo progresivo y sigue afectando a las estrategias de las empresas.

VII. LA ELUSIÓN Y EVASIÓN FISCAL:

VII.1. CONCEPTO DE ELUSIÓN FISCAL

“La elusión fiscal consiste en el uso de mecanismos legales para reducir o evitar el pago de impuestos” (Westreicher, 2019). La elusión fiscal, como su propia definición indica, supone un mecanismo que implica a dos dimensiones empresariales; el ámbito legal y el ámbito económico. Las empresas, mediante minuciosos estudios de las leyes y reglamentos que regulan su actividad, tratan de esquivar aquellas disposiciones que hagan que sus beneficios disminuyan. Estudio del medio para lograr legalmente el fin.

Es cada vez más frecuente, encontrarnos viendo las noticias diarias de información y que aparezcan notas dónde cargos públicos pertenecientes a partidos políticos u organizaciones internacionales señalan a empresarios o grupos de empresas por dar traslado de sus sedes a lugares donde estas obtendrían unos mayores beneficios. Actualmente, hemos conocido del mediático caso de la empresa Ferrovial, S.A, la multinacional española que opera en el sector de las infraestructuras tanto de transporte como de movilidad, que ha anunciado, previa aprobación en su correspondiente consejo de administración, el traslado de la sede de la compañía a Países Bajos. El traslado de la compañía se lleva a cabo mediante mecanismos legales recogidos en diferentes legislaciones españolas como en la *“Ley 3/2009, del 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles”*, o en disposiciones recogidas en el *Real Decreto Legislativo 1/2010 que aprueba la Ley de Sociedades de Capital o incluso en la Ley 27/2014 del 27 de noviembre, del Impuesto de Sociedades (L.I.S)*. Si es cierto que, con este ejemplo práctico expuesto, la propia compañía señala que *“desde el punto de vista fiscal, para Ferrovial es absolutamente neutro. La fiscalidad es neutra. No tiene ningún impacto y daría igual si siguiéramos con la cabecera aquí en España o se moviera a Ámsterdam”* (Valenciaplaza, 2023) Sin embargo, otros medios, críticos con la decisión adoptada en el Consejo de la compañía y posiblemente influenciados tras la publicidad del gobierno español criticando de forma pública la gestión de su presidente e instando a este, y todos los accionistas de la compañía, a que rectifiquen con la decisión, señalan que es indudable que Ferrovial se traslada movida por la cuestión fiscal, ya que *“Países Bajos ofrece muchas ventajas fiscales tales como: un menor pago de las cotizaciones sociales, menor pago por dividendos repartidos o un menor pago por los intereses de préstamos entre filiales, entre otros”* (Garzón, 2023). Sea como fuere, la cuestión requiere de profundos análisis que deberán de ejercer las instituciones competentes para determinar si, tal y como defiende la compañía, el traslado se debe a razones meramente económicas y de competencia internacional, o si, por el contrario, el Gobierno, en su cruzada por mantener a una de las grandes multinacionales españolas, demuestra que las razones de la compañía son meramente de beneficios fiscales.

² Según los datos proporcionados por la página citada, que obtiene los datos proporcionados de fuentes oficiales provenientes del Instituto Nacional de Estadística (INE).

La lucha contra la evasión fiscal: La propuesta de la OCDE para la implementación de un tipo mínimo global en el impuesto de sociedades.

A través de la lecturas de diferentes fragmentos de reconocidos economistas como Richard Murphy o Joseph Stiglitz donde ven la elusión fiscal como ese medio para la reducción de cargas impositivas de forma legal, considero que existirá elusión fiscal siempre y cuando mediante cualquier mecanismo (fusión, escisión, mediante creaciones de entidades legales separadas y entre otros tantos que serán de estudio a continuación) se consiga un beneficio fiscal basado en que las bases imponibles sujetas a tributación, sean estas o sea el tipo aplicable a estas, fueren inferior a lo correspondiente en caso de no llevar a cabo el mecanismo seleccionado. Es, por tanto, que, en el ejemplo de Ferrovial, debemos de situarnos en una posición intermedia en el conflicto empresa-Estado, ya que, sí van a obtener una rebaja fiscal, por tanto, van a eludir al fisco español, y también este movimiento les permite incrementar su presencia internacional para poder cotizar en la bolsa estadounidense, tal y como argumenta la compañía. Por tanto, es claro el ejemplo de elusión fiscal: reducción tributaria mediante mecanismos legales.

La práctica elusiva de impuestos goza de un amplio abanico de posibilidades. La elusión se basa en la interpretación. La elusión fiscal ha de ir relacionada con la discrecionalidad, es decir a tenor de las tantas interpretaciones que las diferentes empresas pueden hacer sobre preceptos jurídicos que regulan, en este caso, la contribución tributaria. Son maniobras, en su mayoría basadas en lagunas legales, donde no se recogen excepciones o preceptos que regulen específicamente determinadas actuaciones relacionadas con la norma y el fin de esta.

La elusión fiscal ha de ir ligada con la globalización de las empresas y los marcos regulatorios de los diferentes países, ya que, la mayoría de técnicas elusivas vienen dadas por el aprovechamiento de los diferentes ordenamientos que regulan las actividades de las empresas en los diferentes estados, basando las empresas estas actuaciones en una planificación fiscal agresiva. Las prácticas más comunes tienen que ver con la erosión de las bases imponibles, mediante el traslado de beneficios, a sistemas fiscales de escasa o nula tributación.

VII.1.1. ESTADÍSTICAS ELUSIÓN FISCAL

Eludir impuestos, no solo supone una estrategia individual llevada a cabo por las empresas para su propio beneficio, sino que este fin individualizado supone una consecuencia general, que es la minoración de la recaudación por parte de los Estados. Las técnicas elusivas por parte de las grandes multinacionales o grupos de empresas, hacen que cada estado deje de ingresar cientos de millones de euros, causando así una minoración del poder adquisitivo y de la capacidad de servicios estatales.

En España, mediante estas técnicas llevadas a cabo por las grandes multinacionales o grandes grupos empresariales, el informe *National Bureau of Economic Research* (NBER), calculó que “España perdió en el año 2019, el equivalente al 18% de lo recaudado por el impuesto de sociedades” (Cincodías, 2022) por las prácticas elusivas de las empresas. En cálculos totales, en el ejercicio del cual se realiza el estudio mencionado, el 2% del total de ingresos que registró la Hacienda Pública española, se dejó de recaudar debido a estos mecanismos elusivos de traslados de beneficios ejercidos por las multinacionales y los grandes grupos españoles.

En otros de los países pertenecientes a la OCDE, como Alemania, en los datos proporcionados por el mismo informe (NBER), durante el mismo ejercicio, ha dejado de

recaudar un 29% del total que ha recaudado por su impuesto de sociedades, seguido de Francia con un 22% e Italia, con el mismo porcentaje que España, un 18%.

Los destinos de los traslados de estos beneficios empresariales en busca de una tributación menor, son en gran medida a los considerados paraísos fiscales, “*Territorios caracterizados por su baja o nula tributación, la ausencia o escaso número de convenios para evitar la doble imposición y la falta de un efectivo intercambio de información fiscal con otros Estados*” (RAE, 2023). Meramente debido a que, durante el año 2019, el informe publicado por Gabriel Zucman, uno de los economistas más especializados en materia de evasión y elusión fiscal³ nos proporciona datos que nos señalan que “*alrededor de 465.000 millones de dólares han sido trasladados a ordenamientos fiscales situados en el continente europeo*” (Wier, 2022). Estos datos cobran especial relevancia, ya que, es de común conocimiento la relación de paraíso fiscal con territorios más deslocalizados de los continentes con las economías más potentes como pueden ser América o Europa. Los paraísos fiscales como Caribe, Islas Caimán, Islas Vírgenes y las Islas Bahamas, entre otras, siguen siendo las localizaciones más habituales donde se trasladan beneficios las empresas. A continuación, adjunto gráfico basado en el artículo mencionado del National Bureau of Economic Research (NBER) donde a parte del país de origen de los ingresos trasladados, se observa los miles de millones de dólares objeto de estos traslados, su variación con respecto el año 2015, así como el destino a parar de estos ingresos y la variación que han sufrido estos territorios en la recepción de estos ingresos.

Ilustración 1: El impuesto de sociedades y los paraísos fiscales. Fuente: Artículo Cinco días. El País.



³ Informe NBER (Nacional Bureau of Economic Research) donde se realiza un análisis exhaustivo de los resultados del ejercicio 2019 a cerca de la elusión y traslados de ingresos de las multinacionales.

La lucha contra la evasión fiscal: La propuesta de la OCDE para la implementación de un tipo mínimo global en el impuesto de sociedades.

Resulta de gran relevancia el gráfico presentado dado que nos muestra lo previamente expuesto; que las empresas utilizan cada vez más y en aumento, (en este caso se expone el aumento sufrido desde 2015 al año 2019) territorios pertenecientes a la OCDE para el traslado de sus ingresos y poder eludir a los fiscos más recaudatorios. Países como Luxemburgo, Irlanda, Bélgica (el que mayor incremento de atracción de ingresos sufre), Suiza o Países Bajos, son países miembros de la OCDE y se encuentran en ranking de los diez destinos más comunes para el traslado de beneficios. Estos estados, son elegidos por las multinacionales y grupos de empresas españolas, alemanas, británicas, entre otros países que sufren esta fuga de ingresos, para establecerse y que la carga fiscal a satisfacer se vea reducida de forma directa, vía unos impuestos más bajos, o indirectamente, con beneficios económicos que les reporten más exenciones y, por consiguiente, más beneficios. Europa, se ha convertido en territorio de baja imposición para muchas de los grandes grupos empresariales, y objetivo de estos para poder llevar a cabo sus políticas fiscales agresivas, razón por la cual, crece la preocupación entre las organizaciones internacionales y los Estados, y promueven la necesidad de una regulación que limite estas prácticas, como el Pilar 2.

Por ello, vamos a detallar con ayuda del siguiente gráfico de datos, por qué estos estados son atractivos para que las empresas reduzcan sus cargas impositivas.

Ilustración 2: La presión fiscal sobre el PIB. Fuente: OCDE



Vamos a centrar el análisis, en los países de la OCDE mencionados que son destinos mayoritarios de los ingresos de las multinacionales en estados con altas cargas impositivas. El gráfico señala como Irlanda, “es el tercer país con menor presión fiscal, es decir, la tercera donde menos peso representan los impuestos y las cotizaciones sociales sobre el PIB”. Se sitúa casi doce puntos por debajo de la media de la presión fiscal de los países de la OCDE. “El impuesto de sociedades irlandés, gravante de los beneficios de las empresas allí residentes, es del 12,5%” (Pantoja, 2022), es decir, que los beneficios o el resultado contable de las empresas allí residentes, son gravadas en la mitad que las empresas residentes en países como España, Francia o Italia (24%). Esto es un atractivo que hace que Irlanda sea el país de la OCDE, donde más ingresos de multinacionales o de grupos de sociedades son trasladados. Irlanda, es una de las razones de ser de medidas como a la estudiar en el epígrafe

X, donde trataremos la propuesta del tipo mínimo global del 15% para países de la OCDE en impuesto de sociedades. Suiza, con una presión fiscal por debajo de la media de la OCDE, y con un tipo de impuesto de sociedades, que *“oscila entre el 12% y el 24%”* (OffShore CompanyCorp) otro de los destinos donde se dieron traslado casi ciento doce mil millones de dólares durante el ejercicio de 2019. Siguiendo con este análisis, Países Bajos y Bélgica, según el gráfico presentado, son países que se encuentran con una presión fiscal por encima de la media de la OCDE. Aun así, la ilustración 1 nos señala que son los dos países destino donde más ha aumentado el traslado de beneficios. Bélgica ha sido un país considerado como paraíso fiscal europeo hasta 2009, según una lista preparada por la Red Mundial por la Justicia Fiscal (RMJF), donde le sitúa como en la lista *“gris oscuro, como relativamente cooperante con las investigaciones en materia de elusión y evasión fiscal”* (Sánchez, 2010). La inclusión de Bélgica como un paraíso fiscal aparente, se remonta al año 2005, cuando Bélgica, puso en marcha ahorros en la tributación que iban del 50% al 90%, con una campaña mundial conocida como *“Only In Belgium”* donde se ofrecía un sistema fiscal, que hacía *“a las multinacionales poderse deducir los beneficios excedentarios que obtenía gracias a su presencia en varios países, es decir, los beneficios provenientes de su presencia internacional”* (Neira & Cano, 2016). Actualmente, Bélgica no puede ser considerado como un paraíso fiscal, pero ostenta un sistema fiscal que se caracteriza por prestar en favor del contribuyente una serie de instrumentos que les exige declarar la mayor parte de sus plusvalías, utilidades y dividendos, es decir, mantiene la obligatoriedad de la declaración, pero con estas exenciones que permite que no sean gravados en su totalidad, es por ello, que, no puede ser considerado un paraíso fiscal, pues no se evaden impuestos, únicamente se rompe con el principio de progresividad y justicia en materia fiscal, donde quién más gana, más aporta. Por todo ello, es uno de los destinos de la OCDE donde más trasladaron las empresas sus ingresos. Por último, Países Bajos y Luxemburgo, también son dos de los destinos preferibles de las multinacionales para el traslado de sus beneficios, tal y como expusimos previamente con el caso Ferrovial, en los Países Bajos, y Luxemburgo, ambos con sistemas fiscales y recaudatorios similares, no se aprecian diferencias tan significativas como las vistas en estados como Irlanda o Suiza por el tipo de su impuesto de sociedades, sino que en estos estados, y según el artículo elaborado por Juan Abarca Cidón, presidente de la red de hospitales HM Hospitales *“las principales motivaciones actuales de las grandes fortunas españolas son la búsqueda de seguridad jurídica y estabilidad”* (Abarca Cidón, 2023) sin olvidar que existen ciertos beneficios fiscales extras como la exención del 100% de los dividendos obtenidos de filiales del extranjero, por el 95% de exención existente en el territorio español y la laxitud de las normativas fiscales holandesas y luxemburguesas, entre las que se encuentran, los *“Tax Rulings”* o acuerdos fiscales privados, *“donde la administración hace acuerdos bilaterales con grandes contribuyentes para que sus beneficios no tengan tanta presión fiscal”* (Rubio & Quemener, 2023) Países Bajos, además, posee, el conocido como *“Sándwich Holandés”* donde *“permite a sus empresas derivar sus bases imponibles a un paraíso fiscal como el de Antillas Holandesas, para lo que solo tendrá que pagar una especie de peaje del 1%”* (Rubio & Quemener, 2023).

VII.2. LA EVASIÓN FISCAL

VII.2.1. CONCEPTO DE EVASIÓN FISCAL

Una vez definido uno de los fenómenos que originan la necesidad de las actuaciones de las organizaciones internacionales en materia fiscal, debemos exponer el otro mecanismo

La lucha contra la evasión fiscal: La propuesta de la OCDE para la implementación de un tipo mínimo global en el impuesto de sociedades.

que llevan a cabo las empresas y grupos de empresas para la consecución de su fin: no pagar impuestos.

La evasión fiscal definida como “*actividad ilícita que consiste en ocultar bienes o ingresos con el fin de pagar menos impuestos*” (Roldán, 2020). Cuando hablamos de evadir impuestos, estamos hablando de llevar a cabo prácticas fraudulentas que consisten en quebrantar las disposiciones normativas que regulan en materia de impuestos. Estos incumplimientos son acciones típicas sancionables a nivel administrativo y penal. Es fehaciente e indudable la diferencia latente entre la elusión fiscal y la evasión fiscal, dado, que, como hemos expuesto en el epígrafe anterior, no existe una práctica fraudulenta ni contraria a la ley cuando una empresa lleva a cabo una política fiscal agresiva con la que busca reducir su carga impositiva, mientras que por el contrario, cuando una empresa oculta de forma voluntaria ciertos ingresos o bienes que van a formar una base imponible sometida a gravamen, estará cometiendo una ilegalidad. He aquí la gran diferencia; la legalidad de una, por la ilegalidad de la evasión.

Respecto a la evasión fiscal, existen muchas maneras de que una sociedad, un grupo o un simple contribuyente sea considerado como que ha evadido impuestos. No existe un comportamiento típico mediante el cual se han de dar todos sus elementos para poder considerar como elusión fiscal. La evasión fiscal engloba otras figuras jurídicas tales como el fraude fiscal, ya que, la ocultación de datos o ingresos que se han de gravar tal y como indica la ley (es decir, evadir impuestos), se ve implícito en la conducta de un fraude fiscal, mediante el cual “*se hace ver que se está cumpliendo con una normativa en específico, cuando en realidad se emplean métodos ilegales para dar otro sentido a la ley y así conseguir un beneficio propio*” (Sucre, 2016). Son dos conductas relacionadas donde una supone la otra. Fraude supone evadir, o lo que es lo mismo, no existe fraude fiscal sin evasión fiscal. El elemento común entre ambas figuras expuestas es el dolo, es decir, el conocimiento de los elementos que generan la obligación que se trata de quebrantar, y la voluntad de querer quebrantar para conseguir el fin perseguido:

“Reducir, eliminar por completo o incluso demorar el cumplimiento y pago de cualquier tipo de obligación tributaria” (Sucre, 2016)

VII.2.2. REGULACIÓN

A tenor del epígrafe anterior, considero que las conductas que forman la evasión fiscal, vienen recogidas en la LO 10/1995 del 23 de noviembre del Código Penal. Recogidos en el “Título XIV de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”⁴ podemos encontrar como desde el artículo 305, “*Fraude a la Hacienda Pública*” (BOE, C.P, 2022) hasta el artículo 310 bis “*De la persona jurídica responsable de delito contra la H.P y la Seguridad Social*” (BOE, 1995) se recogen las diferentes conductas típicas donde se penan diferentes comportamientos tendentes a la eliminación, a la minoración, a la ocultación y a la demora de las obligaciones tributarias del sujeto activo (el contribuyente físico o jurídico) en el ordenamiento español.

La evasión fiscal en sus diferentes formas es otro, junto con las técnicas minuciosas de la elusión fiscal, de los quebraderos de cabeza de los Estados y las organizaciones internacionales como la OCDE. La evasión fiscal se ve repercutida en los informes globales

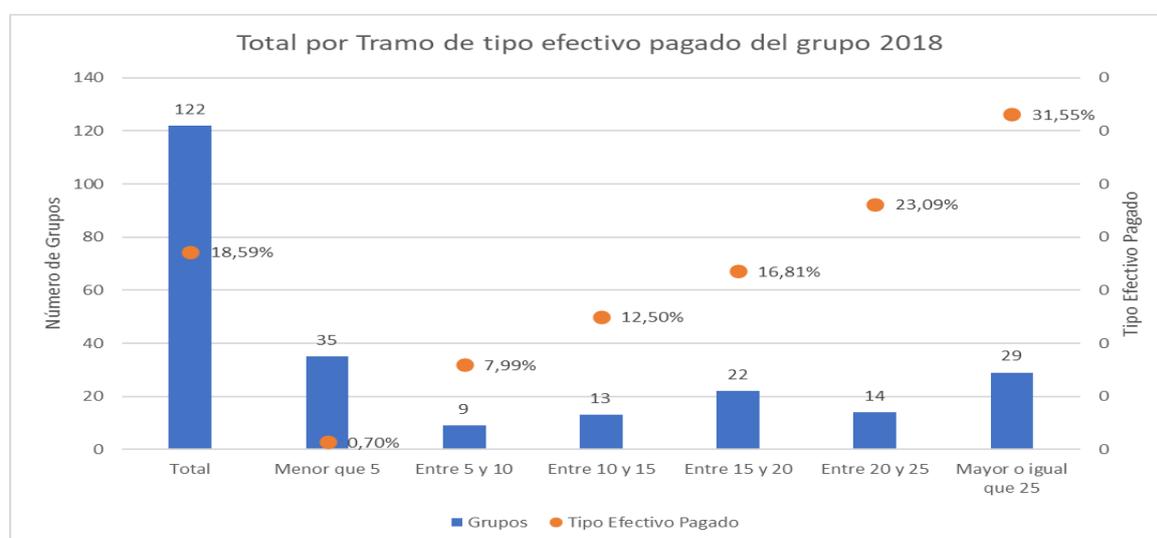
⁴ De la Ley Orgánica 10/1995, del 23 de noviembre, del Código Penal, texto normativo donde se recogen las normas constituyentes de delito y sus penas correspondientes.

realizados donde se estudian los resultados de las grandes multinacionales y grandes grupos empresariales. Es de especial interés los informes elaborados por la siguiente fuente donde nos proporciona información sobre el tipo efectivo devengado por las grandes multinacionales que se ven obligadas a presentar el informe “Country by Country” (CBC) por su nivel de facturación (superior a 750 millones de euros). El informe nos señala que, “56 de los grandes grupos con matriz española 122, es decir, el 45%, ha pagado menos del 15% de tipo efectivo a nivel mundial” (Álvarez, 2021). O para el tema que nos interesa, la mitad de la totalidad de los grandes grupos españoles en 2018, estarían pagando menos de lo que les corresponde satisfacer si la Directiva⁵ europea, estuviera en vigor. A su vez, y uno de los datos más simbólicos que nos ofrece el informe, es que existen 35 grandes grupos, que han satisfecho un tipo efectivo devengado menor de 1% (0,70%). Es decir, casi un 29% de los grandes grupos españoles, no han satisfecho impuestos por sus beneficios, lo que se traslada a que el Estado, ha dejado de ingresar cientos de millones de euros que le corresponden por técnicas evasivas de estas empresas.

El mismo medio publicó dos años después el mismo informe que el expuesto previamente. Según el informe “País por País de 2020 publicado por la Agencia Tributaria, de las 126 empresas de matriz española, 31 empresas pagaron tan sólo un 1,75% de tipo efectivo en los impuestos sobre sus beneficios a nivel global el año de la pandemia” (Álvarez & Sagaseta, 2023). Si bien es cierto que el tipo efectivo pagado en el ejercicio por las matrices españolas es del 24,77%, existen, según el informe presentado 70 de 131 matrices, es decir, el 53% de las matrices españolas con filiales tanto en España, como en el extranjero, que “pagan un tipo efectivo menor del 16%, es decir, menor del tipo mínimo global propuesto por la OCDE para que sea de aplicación por los Estados” (Álvarez & Sagaseta, 2023).

A continuación, aporto las tablas que recogen la información analizada para poder determinar la importancia y el papel que juegan las tácticas evasivas de las grandes empresas:

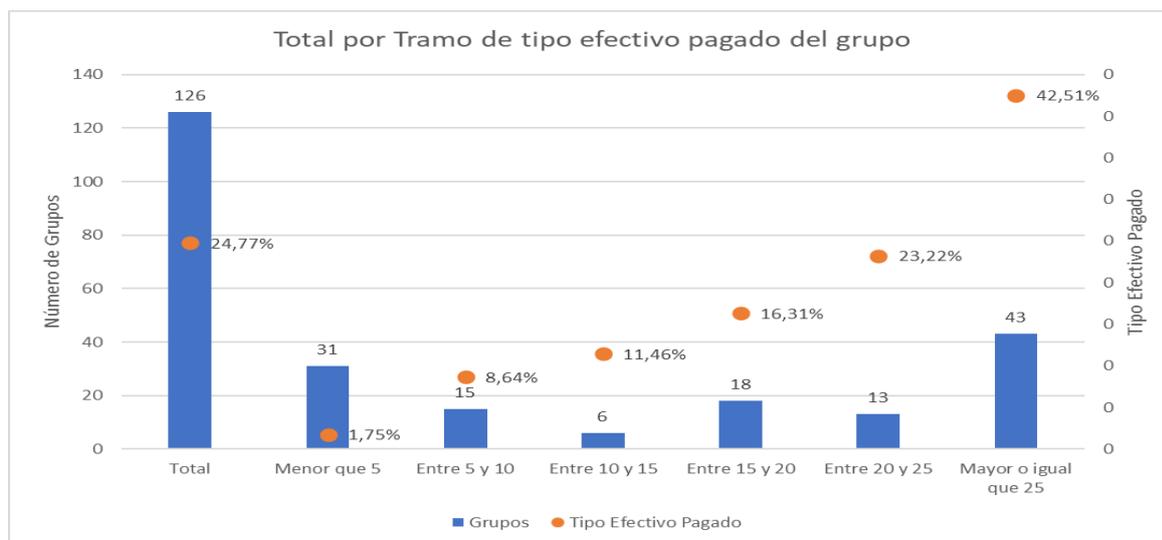
Ilustración 3: Total por tramo de tipo efectivo pagado por grupo año 2018. Elaboración propia a partir de los datos obtenidos en la página Elsaltodiario.com



⁵ Directiva 2022/2523 referida a la propuesta del tipo mínimo global en Impuesto de Sociedades y objeto de estudio a partir del epígrafe IX

La lucha contra la evasión fiscal: La propuesta de la OCDE para la implementación de un tipo mínimo global en el impuesto de sociedades.

Ilustración 4: Total por tramo de tipo efectivo pagado por grupo año 2020. Elaboración propia a partir de los datos obtenidos en la página Elsaltodiario.com



VIII. EL IMPUESTO DE SOCIEDADES.

La elusión y la evasión fiscal en la que nos hemos centrado y en la que ha de tener que ir enfocado el presente trabajo, es la llevada a cabo por los grandes grupos empresariales y las empresas multinacionales, ya que son estos los sujetos activos de las mencionadas técnicas. Las empresas están sometidas a diferentes impuestos dependiendo de su marco de actuación, así como de su localización. Por ejemplo, las empresas dedicadas al sector de la venta de bienes y servicios, están obligadas a recaudar el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) repercutiéndolo a sus consumidores para luego declararlo y pagarlo a la Administración Tributaria. A su vez, depende de la localización de actuación de una empresa o sus filiales, deberá de satisfacer el impuesto sobre la Renta de los No Residentes (IRNR), *“tributo de carácter directo que grava la renta obtenida en territorio español por las personas físicas y entidades no residentes en éste”* (BOE, 2004). Además de los diferentes impuestos locales y regionales, dependiendo de la localización del marco operativo en territorio español, como el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) o el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI). El impuesto en el que no centraremos en detenimiento es el Impuesto de Sociedades (IS)

“El Impuesto sobre Sociedades es un tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas de acuerdo con las normas de esta Ley” (BOE, 2014)

El impuesto de sociedades es el tributo por excelencia dedicado a las entidades jurídicas, sociedades y grupos empresariales. Está regulado por la Ley 27/2014, del 27 de noviembre del Impuesto de sociedades, además de tener su propia regulación reglamentaria⁶.

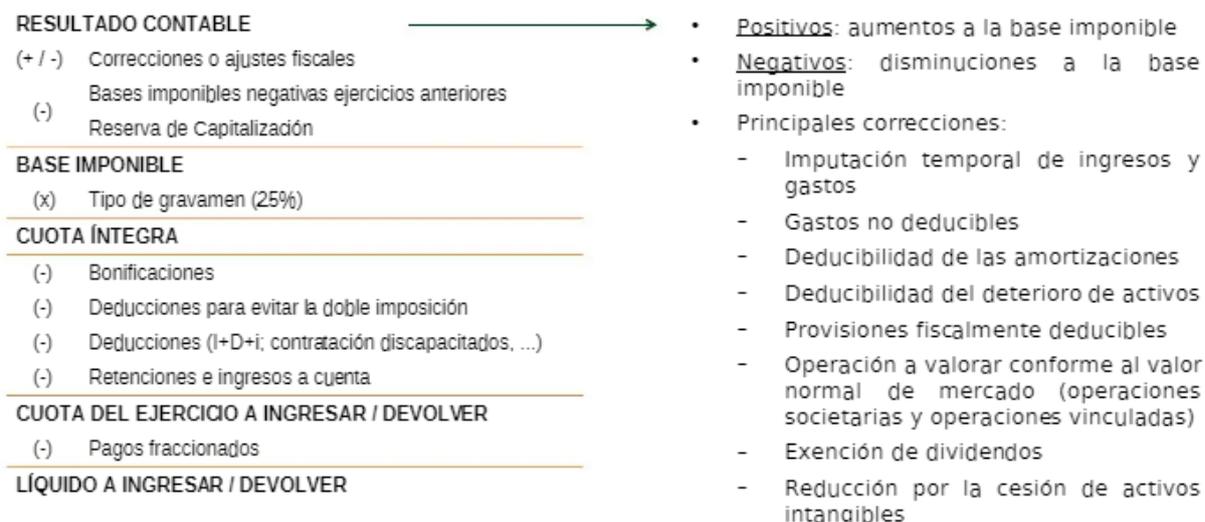
⁶ Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

VIII.1. CARACTERÍSTICAS PRINCIPALES:

El Impuesto de Sociedades, de aquí en adelante, IS, es un impuesto de carácter directo, es decir, que recae sobre el sujeto que genera la obligación de tributar de forma periódica y personal, ya que está orientado a gravar las rentas obtenidas durante el periodo de tiempo determinado (período impositivo) por la propia persona jurídica. Los sujetos sometidos a esta obligación de tributar en concepto de este impuesto son las sociedades mercantiles, las sociedades civiles de carácter mercantil y otras figuras jurídicas como lo son los fondos de inversión, fondos de pensiones, o sociedades y agrupaciones de interés económico, entre otras.

Tal y como hemos definido, el IS, grava las rentas obtenidas de las entidades jurídicas. Las rentas que pueda obtener una sociedad, o en nuestro caso, las sociedades de un grupo o de una multinacional, hace referencia a sus resultados contables, es decir, “*el beneficio o la pérdida obtenida, antes de realizar los ajustes fiscales*” (Billin, 2020). Por tanto, el IS es calculado a partir del resultado que haya obtenido la empresa durante el periodo impositivo correspondiente a tenor de la razón social de esta. A continuación, detallaré mediante un esquema práctico y sencillo cómo se lleva a cabo la liquidación del impuesto de sociedades.

Ilustración 5 Esquema gráfico liquidación impuesto de sociedades. Fuente: Despacho de Abogados Garrigues



El IS es un impuesto que parte de un resultado contable sobre el cual, se han de hacer sus correspondientes ajustes en la valoración de ese resultado obtenido de la parte “contable” de la empresa. Como el propio gráfico indica, el resultado contable puede verse ajustado haciendo que este aumente o disminuya en relación sobre si se ha de hacer una corrección sobre un aspecto que contablemente es relevante pero que fiscalmente es deducible, lo que hará que la base se minore en ese importe o hasta el límite legalmente establecido (ajuste negativo), o por el contrario, si por ejemplo, las sanciones y recargos que una empresa ha de satisfacer y que no se encuentran dentro de ese resultado contable, al no ser deducibles fiscalmente, hacen que este resultado se incremente, ajuste positivo.

A partir de entonces, se sigue con lo dispuesto en la legislación reguladora del impuesto donde la empresa deberá de aplicar cuando proceda, diferentes deducciones, bonificaciones o exenciones para el cálculo del importe final a ingresar en el fisco español (o a devolver en su caso si el resultado resultare negativo) una vez aplicado los tipos marcados por la ley.

VIII.2. TIPOLOGÍA

“El tipo de gravamen es el porcentaje que multiplicado por la base imponible permite obtener la cuota íntegra” (AEAT, 2022).

Una vez realizados los ajustes mencionados en el epígrafe anterior, el resultado es conocido como base imponible (BI), la cual es sometida al porcentaje determinado para el IS.

El tipo de gravamen general es del 25%⁷, aplicable a las multinacionales y grupos de sociedades que no se dediquen a la explotación ni almacenamientos subterráneos de hidrocarburos, para los cuales la ley establece que deberán tributar en un 30%. También, existen otros *“tipos de gravamen especiales como: Cooperativas fiscalmente protegidas: 20%, Entidades sin fines lucrativos que apliquen el régimen fiscal previsto en la Ley 49/2002: 10%; Entidades acogidas al régimen económico y fiscal de Canarias: 4%, entre otros”* (AEAT, 2022).

El tipo aplicable en los estados, entre los que incluyo España, es una de las causas principales por las que las empresas deciden aplicar políticas fiscales agresivas o directamente deciden omitir su obligación de pagar lo que les corresponde mediante técnicas fraudulentas (evasión fiscal).

No obstante, el establecimiento de los tipos en los niveles actuales no significa mayor recaudación. Por ello, el IS no es ni siquiera el impuesto que más recauda en España, a pesar de que las rentas sometidas a este gravamen, son en muchos casos exponencialmente superiores a las rentas tratadas en impuestos como el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Ilustración 6: Variación del peso en la recaudación global española entre los años 2007 y 2021. Fuente: Eldiario.es

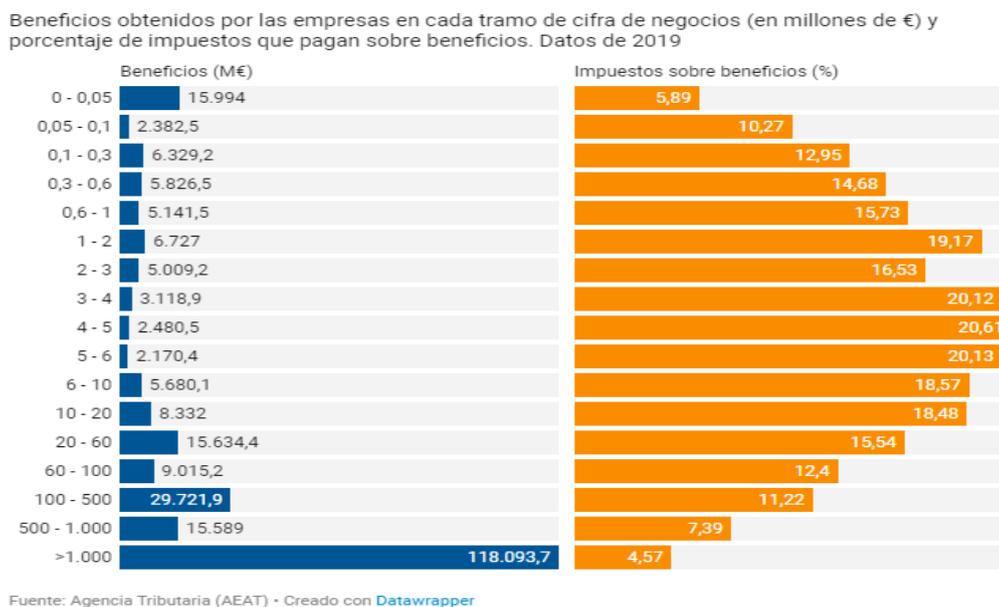
Tipo de impuesto	2007		2021	
	M€	%	M€	%
IRPF	72.614	36,2%	94.546	42,3%
Sociedades	44.823	22,3%	26.628	11,9%
IVA	55.851	27,8%	72.493	32,5%
Impuestos Especiales	19.786	9,9%	19.729	8,8%
Total ingresos tributarios	200.676		223.382	

⁷Tal y como recoge en su artículo 29, la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

A continuación, podemos observar que el IS, es el tercer impuesto que más hace recaudar al estado español, como indican los datos del año 2021. Únicamente un 11,9% de lo recaudado por el Estado, es proveniente del IS, siendo notoriamente más relevante lo recaudado por IVA e IRPF (74,8% del total recaudado en impuestos estatales). Las causas de esta pérdida de recaudación en materia de IS, viene dada y según y tal como señala la ministra de Hacienda Española en la actualidad “por las múltiples deducciones fiscales” (Larrouy, 2022)

Según el siguiente gráfico publicado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, se demuestra lo que venimos analizando en el presente trabajo, la baja recaudación proveniente de las grandes empresas y grupos empresariales.

Ilustración 7: Beneficios obtenidos por las empresas en cada tramo de cifra de negocio y porcentaje de impuestos que pagan sobre beneficios en el año 2019. Fuente: AEAT



Mediante los datos ofrecidos por la AEAT en el ejercicio 2019, se puede ver que el porcentaje que llegan a pagar las empresas sobre los beneficios que generan, tienen una forma de “pirámide de bulbo”, donde las empresas que menos beneficios reportan, lógicamente, son las que un menor porcentaje van a gravar sus beneficios, y donde las empresas que más beneficios obtienen, son las que ven afectadas en menor medida sus beneficios llegando a incluso niveles inferiores que las pequeñas y medianas empresas (PYMES).

Pese a todo ello, la Confederación Española de Organizaciones Empresariales (CEOE), afirma que en España “La presión fiscal en este concepto está muy cerca de la media y la aportación, por encima de la media europea” (Larrouy, 2022)

Ante los datos analizados en España, donde el propio Gobierno parece culpar la poca aportación del IS a la cantidad de deducciones y bonificaciones, queda claro que el papel que juegan las estrategias fiscales de las empresas, legales e ilegales, es fundamental y relevante

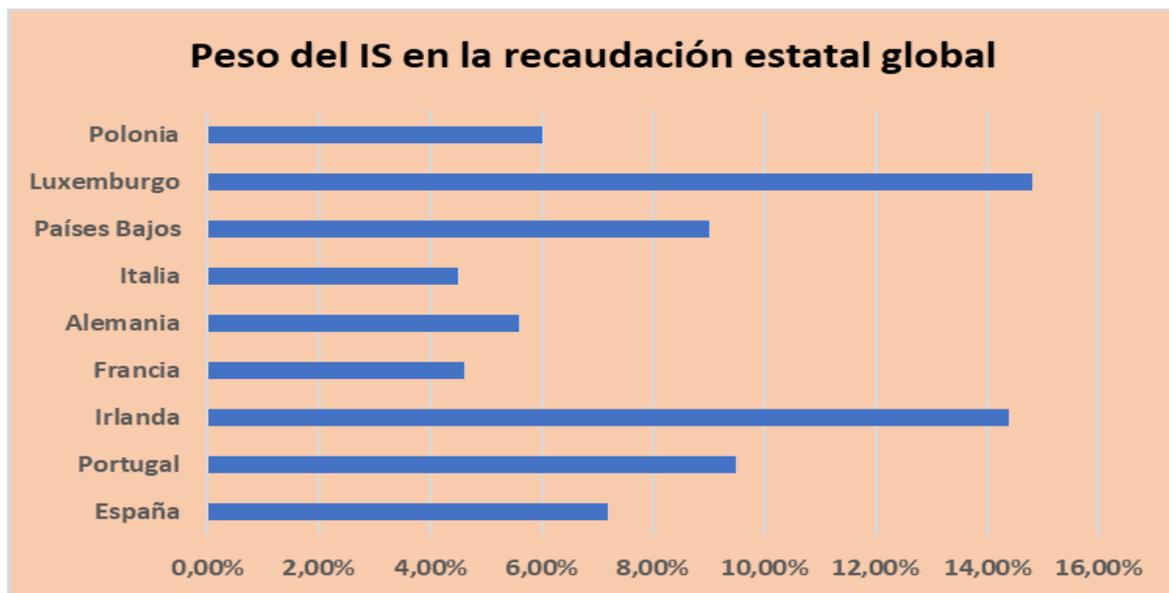
para la justificación de estos resultados, y que hacen que, en nuestro país, uno de los impuestos llamados a ser una de la fuente del sostenimiento social, sea secundario.

VIII.3. PESO DEL IS INTERNACIONALMENTE

A la hora de determinar la importancia de la regulación que pretende la Directiva Europea de la propuesta por la OCDE, es relevante subrayar cuál es la aportación que realizan los IS homólogos a las arcas tributarias de los Estados europeos, miembros de la OCDE.

Según una estadística publicada por la OCDE, sobre el peso del IS en los sistemas tributarios, nos señala que, en el año 2018, el IS en España “supone el 7,2% de todo el dinero recaudado por la Agencia Tributaria durante el año 2018” (Cruz D. S., 2020). Sin embargo, en países como Francia, con un 4,6% recaudado mediante sociedades del total, Alemania, con un 5,6% o Suecia, con una recaudación proveniente del IS del 6,8%, nos indican que, durante el ejercicio estudiado, España es por tanto de las economías que más recaudan en materia de IS, respecto del total proveniente de impuestos y gravámenes. A continuación, lo detallo en un gráfico de elaboración propia usando los datos proporcionados por el estudio de la OCDE “*Reliance on Corporate Income Taxes In Europe*” (Cruz D. S., 2020)

Ilustración 8: Peso del IS en la recaudación estatal global en el año 2020. Gráfico de elaboración propia a partir de los datos proporcionados por la OCDE



La media del peso de los ingresos en IS, sobre el total de la recaudación española, en el año 2020, se situaba cerca de tres puntos por debajo de la media de la OCDE. No obstante, esta diferencia entre el peso a nivel global (OCDE) y a nivel nacional (España), se ve claramente que puede verse afectado por las variaciones sufridas respecto al peso del IS, en la tributación global española del año 2000 al año 2017, donde ha pasado de tener un peso total en la recaudación de un 9,1% en el primer año de referencia señalado (2000) a un 6,8% en el segundo (2017).

La lucha contra la evasión fiscal: La propuesta de la OCDE para la implementación de un tipo mínimo global en el impuesto de sociedades.

Ante los datos aportados y analizados, podemos afirmar que los Estados se ven envueltos en un problema recaudatorio causado por el IS, ya que, este no aporta a las arcas estatales un peso significativo que si tienen otros impuestos donde se gravan rentas significativamente menores, y, por todo ello, será necesaria de diferentes reformas o estrategias basadas en la cooperación internacional para poder establecer un marco que regule de forma justa las actuaciones de las empresas y que el IRS tenga el peso y la relevancia que se le supone.

IX. LA PROPUESTA DE LA OCDE: LUCHA CONTRA LA EVASIÓN FISCAL.

A tenor de lo expuesto en los epígrafes anteriores, cabe denotar que existe un problema emergente y que mantiene en preocupación tanto a los Estados como a las organizaciones internacionales que velan por *“establecer estándares internacionales y proponer soluciones basadas en datos empíricos a diversos retos sociales, económicos y medioambientales”* (OCDE, 2022). A lo largo de los años ante la creciente tendencia de las grandes empresas y grupos multinacionales, se ha ido regulando la materia mediante diferentes normativas con el fin de frenar con las mencionadas tácticas elusivas y evasivas que tantos miles de millones cuestan a los Estados.

IX.1.1. PROYECTO BEPS: MEDIDA ANTI ELUSIÓN FISCAL

La lucha contra estas estrategias llevadas a cabo por las grandes empresas se remonta a décadas atrás, donde con el paso del tiempo los resultados obtenidos en la recaudación han ido provocando que las medidas en primeras dadas presentadas, se hayan ido reforzando y desarrollando para obtener una regulación férrea que haga frente a estas prácticas.

Entre las más destacadas, cabe mencionar en primer lugar, el “Proyecto BEPS”, lo que las siglas en inglés quieren decir, *“Base Erosion and Profit Shifting”* (Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios). El proyecto BEPS, fue llevado a cabo por la OCDE y el G20⁸, con el fin de acabar con la elusión fiscal que las multinacionales habían llevado a cabo hasta el año del lanzamiento del citado proyecto BEPS, 2013. El proyecto BEPS, *“los países de la OCDE y el G20, en colaboración con otros actores relevantes, diseñaron un paquete de 15 acciones que comprendía distintas soluciones para evitar la elusión”* (OECD, 2023). El paquete de actuación incluye determinadas medidas en su lucha contra la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios, entre los que destaca:

“Poner fin al reparto indebido de beneficios entre filiales de multinacionales ubicadas en distintos países” (OECD, 2023)

“Facilitar un modelo a las multinacionales para que declaren, país por país, dónde se genera sus beneficios, se producen sus ventas, se encuentran ubicados sus empleados y activos y dónde pagan impuestos; Informe país por país” (OECD, 2023).

⁸ “El G20 o Grupo de los Veinte es un foro internacional de gobernantes y presidentes de bancos centrales, que tiene como meta discutir sobre políticas relacionadas con la promoción de la estabilidad financiera internacional, siendo el principal espacio de deliberación política y económica del mundo” (G20, n.d.)

Esta acción, recogida en el proyecto BEPS como una de las 15 acciones para combatir la evasión fiscal, y regulada en la Directiva (UE) 2021/2101⁹ está en trámite de finalizar su transposición al ordenamiento jurídico interno, estando prevista la finalización de la transposición de esta, en el mes de junio del 2023.

Los resultados obtenidos, tal y como informa la propia OCDE, han sido satisfactorios dado a la gran acogida que ha tenido a la hora de la aplicación por parte de los Estados, donde hay *“más de 90 Estados y jurisdicciones signatarios de la Convención multilateral para aplicar medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios”* (OCDE, 2023). Las medidas incluidas en el paquete del Proyecto BEPS, ha favorecido al intercambio de información entre las administraciones tributarias sobre las empresas que actúan en cada uno de sus territorios, así como lograr transparencia en los conocidos *“tax rulings”* mencionados epígrafes anteriores como una de las causas por las que las empresas decidían trasladarse a territorios como Países Bajos.

En el caso del Estado español, el proyecto BEPS ha sido de gran influencia a la hora de la elaboración del Reglamento del IS¹⁰, dado que como podemos apreciar, en su artículo 14, *“donde resultará exigible para la entidad residente que tenga la condición de dominante de un grupo la información país por país cuando el importe neto del grupo sea, al menos, de 750 millones de euros relativa a los ingresos brutos del grupo, el resultado antes del IS, la lista de entidades residentes, así como la plantilla media”* (BOE, 2015), incluye uno de los 13 puntos incluidos en el Proyecto BEPS.

A su vez, dentro de la normativa reglamentaria mencionada, en su artículo 13, se recoge la acción séptima por la que se trata de impedir de forma deliberada la condición de establecimiento permanente, tanto como *“la entidad residente en territorio español o el establecimiento permanente en territorio español obligados a presentar la información país por país deberán solicitar a la entidad no residente la información correspondiente al grupo. Si la entidad no residente se negara a suministrar todo o parte de dicha información, la entidad residente en territorio español o el establecimiento permanente en territorio español presentarán la información de que dispongan”* (BOE, 2015)

IX.1.2. DIRECTIVA (UE) 2017/952 DEL CONSEJO POR LA QUE SE MODIFICA LA DIRECTIVA UE 2016/1164:

Entre otras muchas medidas llevadas a cabo por las organizaciones como la OCDE, CEOE, G20 y los Estados, el 29 de mayo de 2017, se aprueba la Directiva que, modificada otra Directiva del Consejo en su lucha contra la evasión fiscal, a través de *“las asimetrías híbridas con los regímenes fiscales de países de fuera de la UE”* (Consejo de la U.E, 2020). En la Directiva del Consejo¹¹, se modifica la Directiva (UE) 2016/1164¹² donde se

⁹ Directiva (UE) 2021/2101 del Parlamento Europeo y del Consejo de 24 de noviembre de 2021 por la que se modifica la Directiva 2013/34/UE en lo que respecta a la divulgación de información relativa al impuesto de sociedades por parte de determinadas empresas y sucursales.

¹⁰ Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades

¹¹ DIRECTIVA (UE) 2017/952 DEL CONSEJO de 29 de mayo de 2017 por la que se modifica la Directiva (UE) 2016/1164 en lo que se refiere a las asimetrías híbridas con terceros países

¹² DIRECTIVA (UE) 2016/1164 DEL CONSEJO de 12 de julio de 2016 por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior

La lucha contra la evasión fiscal: La propuesta de la OCDE para la implementación de un tipo mínimo global en el impuesto de sociedades.

establecieron normas contra las prácticas elusivas fiscales que incidían en el funcionamiento del mercado interior, así como medidas contra las asimetrías híbridas, relacionada con la problemática asociada a los “establecimientos permanentes”. La Directiva (UE) 2017/952 del Consejo trata de emitir medidas con respecto a cuatro asimetrías híbridas¹³, uno de los mecanismos más frecuentes utilizado por las empresas para evadir a los fiscos. En España, las directivas mencionadas en los párrafos anteriores se ven recogidas y abordadas jurídicamente en la Ley 5/2022¹⁴, en su artículo 15 bis “*sobre las asimetrías híbridas: donde no se tendrá por fiscalmente deducible los gastos correspondientes a operaciones realizadas con entidades vinculadas residentes en otro país, que como consecuencia de una calificación fiscal diferente el contribuyente en dicho país, no genere un ingreso*” (BOE, 2022)

Las regulaciones o medidas presentadas como introducción a la medida a analizar posteriormente, son dos claros ejemplos donde organizaciones (CEOE, OCDE, G20 y UE), junto con los Estados afectados, se ven dispuestos a colaborar para tratar de corregir las estrategias fiscales de las empresas, ya sean estas consistentes en evadir fiscalmente (Directivas del Consejo 2016/1164 y 2017/952) o mediante técnicas legales como el traslado de beneficios y erosión de bases imponibles, a través del Proyecto BEPS.

IX.2. LA COOPERACIÓN INTERNACIONAL.

La cooperación definida en su aplicación al derecho europeo por la Real Academia Española como “*la posibilidad de que varios Estados miembros adopten un régimen de integración más intenso en algunos ámbitos*” (RAE, 2023). La cooperación fiscal, en la cuestión que engloba el presente trabajo, puede considerarse como esencial o como el nexo de todo lo expuesto. Durante el trabajo he expuesto las situaciones fiscales de los estados en materia del impuesto de sociedades, así como los mecanismos que utilizan las empresas y grandes grupos para reducir su carga impositiva y los resultados que estas técnicas arrojan a las economías estatales. Tal y como titula el presente trabajo, la lucha contra la evasión y la elusión fiscal no existiría si no hubiera un intercambio de información. El médico y estadístico sueco Hans Rosling, señaló que “*la información es el alma de la sociedad. El intercambio de información es la base de la sabiduría colectiva y el motor del progreso humano*” (Rosling). Esta cooperación, ha de verse reflejada en el constante flujo de información entre los diferentes Estados, con el fin de, reducir, o, ajustar las diferencias entre los distintos sistemas fiscales, que básicamente, son la vía para el aprovechamiento de las grandes empresas.

La propuesta presentada en el presente trabajo, no podría darse sin la consiguiente coordinación internacional entre los Estados, para poder evitar así los supuestos de des imposición como de sobreimposición. Por todo ello, la cooperación resulta el medio para combatir la evasión fiscal. La OCDE ve la cooperación internacional como “*clave para combatir la evasión fiscal y garantizar que las empresas multinacionales paguen su parte justa de impuestos y para proteger la integridad y la estabilidad del sistema tributario global*” (OCDE, 2022)

¹³ Asimetría híbrida como la diferencia en la calificación jurídica de los pagos o cantidades que surgen en el contexto de interacción entre los diferentes ordenamientos jurídicos de dos países” (DOUE, 2016)

¹⁴ Ley 5/2022, de 9 de marzo, por la que se modifican la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, y el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, en relación con las asimetrías híbridas.

X. LA PROPUESTA DE LA OCDE DE UN TIPO MÍNIMO GLOBAL EN IS:

X.1. INTRODUCCIÓN Y FUNDAMENTO DE LA DIRECTIVA

La OCDE, en octubre del 2021, logró un acuerdo histórico de los 137 países que forman el marco inclusivo sobre BEPS, para realizar cambios significativos en el ámbito de la fiscalidad internacional, dado las situaciones generadas en los resultados a causa de las estrategias fiscales de las empresas, lo cual genera un sistema injusto y desproporcionado. El acuerdo se basa en dos pilares principales; Pilar I y Pilar II. El primero de ellos enfocado en gravar las ganancias de las empresas en las jurisdicciones donde tienen una gran presencia de mercado y generan altos ingresos (más de 20.000 millones de euros y una rentabilidad del 10%) y ofrecer *“respuestas sobre la tributación de los modelos de negocio digitales basados en la presencia digital más allá de la física, y brindar así seguridad jurídica sobre las pautas de actuación”* (Salceda, 2022). Siendo el objetivo final de esta *“la atribución de una parte de los impuestos de las grandes multinacionales a las jurisdicciones donde se encuentran sus mercados, haya o no presencia física en ellos”* (Esteban, 2022)

Por otro lado, el Pilar Dos, la Directiva (UE) ¹⁵, *“establece medidas comunes relativas a una imposición efectiva mínima de los grupos de empresas multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud”* (DOUE, 2022).

El Pilar Dos, plasmado en la Directiva (UE) previamente mencionada en el pie de página, ha sido finalmente acordada para su implementación tras ser publicada oficialmente en el Diario Oficial de la Unión Europea (DOUE) el jueves 22 de diciembre de 2022, entrando en vigor el día 23 del mismo mes y año.

Los sujetos activos de la medida regulada en la Directiva de la UE, son los Estados, esto quiere decir, que serán los estos quienes, a tenor de las disposiciones normativas recogidas en el texto normativo, deberán adoptar su actual legislación fiscal, en un marco común que permita garantizar un nivel mínimo global de imposición en los Estados. La Directiva, en las disposiciones previa número 33, señala, que *“la Unión puede adoptar medidas, de acuerdo con el principio de subsidiariedad establecido en el artículo 5 del Tratado de la UE, de acuerdo con el principio de proporcionalidad establecido en el mismo artículo, la Directiva no excede de lo necesario para alcanzar dicho objetivo”* (DOUE, 2022). En ello, el legislador aboga por la cooperación internacional entre los Estados miembros para el buen fin del objetivo perseguido; la instauración de una medida de gran magnitud como es el establecimiento de un tipo mínimo global de imposición.

Se ha acordado, y así viene recogido en la propia Directiva (UE) 2022/2523 que la transposición en los ordenamientos internos de los Estados miembros, y miembros de la OCDE acordantes de la medida, se propongan y aprueben a lo largo del año 2023, para que la entrada en vigor se de en el año 2024. Por lo tanto, el primer ejercicio que quedaría bajo las disposiciones de la Directiva, sería el año 2024.

La medida ha sido criticada fuertemente por su complejidad, dado que el fin de la medida aprobada, es el aseguramiento de que un grupo de empresas o una multinacional, satisfaga un tipo mínimo de un 15%, pudiendo ser esta medida contraria a la libertad de establecimiento, recogida en los artículos 49 a 55 del Tratado de Funcionamiento de la Unión

¹⁵ 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

La lucha contra la evasión fiscal: La propuesta de la OCDE para la implementación de un tipo mínimo global en el impuesto de sociedades.

Europea (TFUE), donde se recoge “*la prohibición de las restricciones a la libertad de establecimiento de los nacionales de un Estado miembro en el territorio de un Estado miembro*” (DOUE, 2010). La aplicación de la medida, podría restringir el movimiento de ciertas empresas entre Estados miembros, ya que, ciertas empresas o grupos, mediante una política fiscal agresiva que respete la Ley, (entre las que se puede incluir un desplazamiento a un territorio de una tributación más baja al territorio donde se encuentran), siendo la entrada en vigor de esta medida, un posible perjuicio a la hora de ejercer su libertad empresarial. Además, la Comisión Independiente para la Reforma de la Fiscalidad Corporativa Internacional (ICRICT), no ha dudado en mostrar de forma pública su crítica, donde señalan que “*la mayor parte de los ingresos adicionales generados por el impuesto mínimo apenas beneficiará a un pequeño número de países ricos, dejando así de lado el principio de equidad, mediante el cual las empresas deben tributar en las jurisdicciones donde se generan sus beneficios*” (ICRICT, 2021). Dentro de esta Comisión, se encuentran intelectuales previamente mencionados como Joseph E. Stiglitz o Gabriel Zucman, previamente nombrado. El comité mencionado y sus miembros, consideran que las multinacionales, pasarían a ser consideradas como “*entidades unitarias a efectos fiscales, independientemente de que operen en distintas jurisdicciones, restringiendo su libertad para elegir dónde registrar sus beneficios*” (ICRICT, 2021)

X.2. ANÁLISIS DE LA PROPUESTA DE LA DIRECTIVA

X.2.1. ASPECTOS PRINCIPALES Y OBJETIVOS.

La situación actual, descrita en los epígrafes anteriores nos deja un panorama donde los Estados se encuentran en “*una carrera a la baja de los tipos impositivos en todo el mundo*” (Thornton & Martínez, 2022) con el fin de atraer al mayor número de empresas.

Antes de pasar al análisis en profundidad de la medida, es necesario recalcar cuál es el objetivo y el fin perseguido de los Estados y las organizaciones internacionales implicadas mediante el acuerdo alcanzado. El acuerdo prosperado acerca del Pilar II, tiene un claro objetivo tal y como indica su Directiva regulatoria; garantizar que las multinacionales que se vean dentro del ámbito subjetivo de la normativa, satisfagan un tipo impositivo mínimo del 15% a través del pago de *un impuesto complementario*, en los casos donde la tributación ejecutada no alcance el mínimo legal del 15% recogido en la Directiva. Tal y como recoge el artículo primero de la Directiva (UE) 2022/2523, mediante el texto normativo “*se establecen medidas comunes relativas a una imposición efectiva mínima de los grupos de empresas multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud*” (DOUE, 2022) dotando para este objetivo los mecanismos y disposiciones necesarios para su consecución.

Por tanto, podríamos plantear o postular, de forma sumamente sucinta, que la medida se ostenta a la hora de garantizar este tipo mínimo en “*dos reglas interconectadas: la regla de inclusión de rentas y la regla de beneficios insuficientemente gravados*” (Sempre, 2023). La primera ofrece un resultado donde las matrices de los grupos, hayan satisfecho al menos el tipo mínimo defendido en su conjunto, mientras que la segunda se centrará en proporcionar los mecanismos necesarios para que las filiales se vean sometidos a una carga fiscal que garantice el mínimo global.

X.2.2. ALCANCE PERSONAL

El ámbito de aplicación de la medida está estrictamente regulado en la propia Directiva, tal y como se ha señalado en el primer artículo, el objetivo será el aseguramiento de un tipo mínimo para los grupos de empresas multinacionales y grupos nacionales de gran magnitud. No todos los grupos de sociedades se verán afectados a verse sometidos al tipo mínimo, sino que, la Directiva, se centra en los grupos de grandes magnitudes, en aquellos que *“tengan unos ingresos anuales iguales o superiores a 750.000.000 de euros, en los estados financieros consolidados de la matriz durante dos de los cuatro últimos períodos impositivos”* (DOUE, 2022). Por tanto, los grandes grupos multinacionales regulados y objeto de las medidas del Pilar 2, quedan obligadas a cumplir con una de las acciones mencionadas en el presente trabajo donde se menciona el Proyecto BEPS. Los grandes grupos multinacionales, se verán obligados a publicar *el informe país por país*, presentado a través del *modelo 231* dejando por este medio constancia de si son sujetos obligados soportar el tipo mínimo regulado en la Directiva (UE) 2022/2523. En un principio, el acuerdo de la OCDE se aplicaba únicamente a los grupos internacionales, pero eximir a los grupos meramente nacionales, habría supuesto una discriminación contraria a la libertad de establecimiento en la UE, por lo tanto, la Directiva afecta a ambos tipos de grupos; nacionales e internacionales. Se establece, sin embargo, una excepción de 5 años para los grupos nacionales y aquellos que comienzan su actividad internacional.

La Directiva reguladora del tipo mínimo, señala de forma negativa, aquellas entidades que quedan excluidas de las disposiciones sobre la medida. Según el apartado tercero del artículo 2, quedan excluidas;

“las entidades con fines de interés general: entidades públicas u organización internacional” (DOUE, 2022)

“entidades del sector financiero tales como los fondos de pensiones, fondos de inversión e instrumentos de inversión mobiliaria cuando sea matriz última” (DOUE, 2022)

“entidades cuando al menos un 95% de su valor sea propiedad de las entidades mencionadas anteriormente y opere exclusivamente para poseer activos o invertir en fondos en beneficio de la entidad propietaria en dicho porcentaje” (DOUE, 2022)

“entidades participadas mínimo en un 85% si obtiene ganancias de capital excluidos del cálculo” (DOUE, 2022)

La exclusión de minimis, recogida en el artículo 30 de la Directiva, *“donde el grupo podrá a tenor de lo dispuesto en los artículos 26 a 29 y 31, no estar sujeto a tributación mínima en las jurisdicciones donde su beneficio sea inferior al millón de euros y su facturación de los diez millones de euros.”* (DOUE, 2022)

En un principio, estas son las entidades que se prevé queden sometidas al pago del tipo mínimo, pero no estamos ante una medida aislada e inmóvil, sino una medida dinámica que será de aplicación en el futuro a grupos actuales que no se ven sometidos a ésta en la actualidad, pero, en un futuro, *“pueden afectar a pequeñas empresas y sociedades individuales, por ejemplo, cuando convierten con grandes grupos”* (Oraa, 2023)

La lucha contra la evasión fiscal: La propuesta de la OCDE para la implementación de un tipo mínimo global en el impuesto de sociedades.

X.2.3. REQUISITOS FORMALES

Los aspectos formales, aún se encuentran en periodo de encontrar “*la necesaria homogeneidad internacional*” (Cuatrecasas, 2023). Sin embargo, en el artículo 44 sobre la obligación de declaración de la Directiva (UE) podemos ver los escasos aspectos formales ya plenamente determinados en la materia. El mismo precepto señala que “*el grupo tendrá la opción de designar a una entidad para presentar una declaración consolidada, mediante la cual se incluirá la identificación de todas las entidades del grupo, con sus números de identificación fiscal y su estructura, así como la información requerida para calcular el tipo de impuesto efectivo, el impuesto complementario y la atribución a cada jurisdicción del importe del impuesto complementario asociado a la regla de inclusión de rentas*” (DOUE, 2022). Por norma general, será la entidad constitutiva¹⁶ a la que la Directiva, le otorga el papel de presentar la declaración informativa sobre el impuesto complementario; donde se otorga a las Administración una radiografía total sobre el grupo declarante, siendo el medio para facilitar la información necesaria para el cumplimiento efectivo de la medida.

La Directiva marca una importante excepción, donde permite “*que en los Estados miembros en los que se ubique un número inferior a 12 entidades matrices últimas de grupos sometidas a las medidas de la presente Directiva, podrán estas no aplicar la regla de inclusión de rentas y la regla de beneficios insuficientemente gravados hasta el año 2030, previa información a la Comisión*” (DOUE, 2022)

Las declaraciones informativas sobre el impuesto complementario, señala el apartado séptimo del mismo artículo “*se presentarán a la administración tributaria del Estado miembro en el que esté ubicada la entidad constitutiva a más tardar 15 meses después del último día del ejercicio fiscal a ejercicios de comunicación*” (DOUE, 2022). Este plazo, se verá ampliado hasta los 18 meses respecto del primer ejercicio de aplicación de la Directiva.

Los plazos marcados para la presentación de las declaraciones, como mencionamos en la introducción de la propuesta, se espera que sea el año 2024, el primer ejercicio sometido a las medidas de la Directiva, siendo, por tanto, la primera declaración, 18 meses después, en el primer semestre del 2026, según marca el artículo 51 de la propia Directiva.

X.3. ANÁLISIS DE LAS PRINCIPALES CARACTERÍSTICAS

A la hora de analizar las medidas recogidas en la Directiva, debemos mencionar algunos de los aspectos claves recogidos en el texto normativo para posteriormente conocer el funcionamiento de las medidas con las que se pretende lograr el fin perseguido. A partir del estudio de los tres aspectos mencionados a continuación, podremos conocer cómo, cuánto y a quién le corresponde satisfacer el objetivo de la Directiva 2022/2523

El primero de los aspectos más importantes de la normativa, es *el enfoque jurisdiccional* que adopta la directiva como medio para el aseguramiento del gravamen mínimo; *tipo complementario y los puertos seguros*

¹⁶ La entidad constitutiva de un grupo de empresas multinacionales o de un grupo nacional de gran magnitud ubicada en un Estado miembro que haya sido designada para presentar en su nombre la declaración informativa sobre el impuesto complementario o las notificaciones

El segundo de los puntos claves de la medida, es “*la norma primaria*”, según la catalogan expertos en la materia del despacho de Abogado Cuatrecasas. Esta norma primaria hace referencia a *la regla de la inclusión de rentas (IRR)*¹⁷

Por último, considero que el tercer y punto clave a analizar, es “*la norma secundaria*” referida a la regla de *beneficios insuficientemente gravados (UTPR)*¹⁸

X.3.1. EL ENFOQUE JURISDICCIONAL DE LA DIRECTIVA UE 2022/2523

El enfoque jurisdiccional con el que la Directiva plantea llevar a cabo las medidas, rompe con la perspectiva tradicional donde se valoraba los gravámenes satisfechos por un grupo o una multinacional a nivel global, es decir, que en lugar de establecer un impuesto mínimo para todo el grupo independientemente de donde opere este o de calcular los tributos a satisfacer por separado a cada una de las entidades, la Directiva, opta por ofrecer un enfoque que considera más eficiente para lograr la tributación mínima de los grupos, mediante una posición intermedia donde se analizan los tributos satisfechos en cada una de las jurisdicciones en las que actúe el grupo. La jurisdicción como el enfoque principal para el cumplimiento de la normativa por los grupos multinacionales. El impuesto complementario (tipo mínimo a satisfacer) “*aplica sobre el beneficio calculado para cada jurisdicción que ha quedado gravado a un tipo inferior al mínimo*” (Gárate, 2022)

En primer lugar, el enfoque jurisdiccional de la medida requiere de un análisis donde se trate de examinar los aspectos fiscales relacionados con la localización donde la entidad desarrolla su actividad, con esto, referiremos a cuáles son los impuestos que legalmente han de ser satisfechos en la jurisdicción donde opera las entidades del grupo en cuestión. Según el despacho de Cuatrecasas, es lo conocido como “*vínculo con cada jurisdicción*” y donde, atendiendo a la Directiva en artículo 4, podemos señalar, que:

“A los efectos de la presente Directiva, una entidad que no sea transparente, estará ubicada en la jurisdicción en la que se considere residente a efectos fiscales, si no pudiera determinarse la ubicación de su residencia fiscal, lo será la jurisdicción donde se hubiera creado” (DOUE, 2022)

“Un establecimiento permanente será ligado a la jurisdicción donde se encuentre ubicado y a la que esté sujeto a gravamen” (DOUE, 2022)

El punto recientemente mencionado supone la regla general de aplicación en materia jurisdiccional para los Establecimientos Permanentes (EP)

X.3.1.1. CÁLCULO DEL TIPO DE GRAVAMEN EFECTIVO (ETR)¹⁹ DE LA JURISDICCIÓN.

La cuantificación del enfoque jurisdiccional se da a partir del cálculo del tipo de gravamen a satisfacer según las características de la propia jurisdicción y la entidad. El objetivo del cálculo ETR, es “calcular” cual es tipo de gravamen efectivo que la entidad ha de satisfacer en la jurisdicción estudiada, y así, “verificar”, si este porcentaje obtenido, se encuentra cumpliendo con los mínimos exigibles del 15%. El cálculo ETR, será el “*cociente*

¹⁷ IIR: Income Inclusion Rule, en inglés.

¹⁸ UTPR: Undertaxes Payment Rule, en inglés.

¹⁹ ETR: Effective Tax Rate en inglés

La lucha contra la evasión fiscal: La propuesta de la OCDE para la implementación de un tipo mínimo global en el impuesto de sociedades.

resultante de la suma agregada de los impuestos satisfechos en la jurisdicción y la suma agregada de los beneficios obtenidos en la jurisdicción” (Cuatrecasas, 2023)

Ilustración 9: Fórmula para el cálculo del tipo de gravamen efectivo de la jurisdicción. Fuente: Cuatrecasas a partir de la Directiva (UE) 2022/2523

$$\text{ETR} = \frac{\Sigma \text{Impuestos de la jurisdicción}}{\Sigma \text{Ganancias y pérdidas en la jurisdicción}}$$

Para el cálculo de la operación destacada en la ilustración, se sigue una línea similar a la liquidación del IS español mencionado en epígrafes anteriores. Para ello, es necesario, en primer lugar, calcular la Cuenta de Pérdidas y Ganancias (CPyG) de cada una de las entidades que constituyen el grupo en la jurisdicción tratada *“tomando la norma de contabilidad empleada en la elaboración de las cuentas consolidadas de la matriz”* (Cuatrecasas, 2023), obteniendo así el resultado contable individual de cada entidad en la jurisdicción. Posteriormente, han de realizarse, siguiendo la línea de nuestra liquidación del IS, los ajustes fiscales, ya sean exclusiones de rentas como inclusiones de ella. Son de destacar ciertos ajustes tales como:

“La exclusión de los dividendos cuando se posea una participación de al menos el 10% en el capital, al menos durante un año” (Cuatrecasas, 2023)

“Las rentas por transmisión generarán ajuste y serán excluidas si la participación alcanza el 10%” (Cuatrecasas, 2023)

“Ajustes por impuesto asociados a rentas excluidas, o situaciones fiscales inciertas, así como el tratamiento del impuesto diferido²⁰” (Cuatrecasas, 2023)

Una vez se ha seguido el procedimiento mencionado, se calcula el montante de los impuestos satisfechos por las entidades del grupo en la jurisdicción (*suma agregada de impuesto en la jurisdicción*) y se calcula el total de las pérdidas y ganancias de las entidades del grupo que actúan en la jurisdicción (*suma agregada de ganancias y pérdidas en la jurisdicción*). El cociente resultante, nos indicará cual es el tipo de gravamen satisfecho por el grupo, en la jurisdicción estudiada. El procedimiento del cálculo del tipo impositivo efectivo, viene regulado en la Directiva en su artículo 26.

X.3.1.2. IMPUESTO COMPLEMENTARIO

Ya calculado el porcentaje ETR de la jurisdicción, se estudia a partir de los datos obtenidos, si es procedente el cálculo del *impuesto complementario*. *“Cuando un tipo impositivo efectivo de una jurisdicción (ETR) en la que estén ubicadas las entidades constitutivas sea inferior al tipo impositivo mínimo correspondiente a un ejercicio fiscal*

²⁰ El impuesto diferido es una estimación del tributo a satisfacer o dejar de pagar en el futuro, debido a ciertos ingresos y gastos tienen un tratamiento fiscal favorable en el periodo donde se reconocen al que tendrá en periodos siguientes.

(15%), el grupo de empresas calculará el impuesto complementario por separado para cada una de esas entidades” (DOUE, 2022) señala en su artículo 27 la Directiva

La esencia del impuesto complementario es sencilla, pues, se deberá de calcular la diferencia entre el tipo mínimo (15%) con el tipo efectivo calculado (ETR) siempre y cuando este sea inferior, que no igual, al 15%. (Art. 27.2; BOE, 2022). El cálculo posterior, tal y como desgrana el mismo artículo 27 de la Directiva, hace que sea más complejo el tipo final a denominar como impuesto complementario, “impuesto complementario de la jurisdicción”

Para su cálculo, partimos de una serie de fases reguladas en la Directiva (artículo 27):

Partimos de la diferencia entre el tipo mínimo acordado (15%) y el ETR (siempre y cuando sea menor que el tipo mínimo acordado), denominada por el artículo 27, *tipo de impuesto complementario*

“Calculamos la exclusión de sustancia²¹ o “exclusión de rentas vinculada a la sustancia económica” (DOUE, 2022) recogido en el artículo 28 de la Directiva.

“Se reduce la exclusión de sustancia de la suma agregada de beneficios” (DOUE, 2022) siendo el resultado, lo que la Directiva denomina “Beneficio extraordinario”

Se calcula el producto de la diferencia entre el tipo de impuesto complementario y el beneficio extraordinario, para el cálculo del impuesto complementario jurisdiccional.

El resultado obtenido de las operaciones mencionadas, es el resultado “bruto” del impuesto complementario de la jurisdicción que pretendemos calcular. Para poder obtenerlo de forma “neta”, debemos de realizar dos ajustes recogidos en la Directiva:

El primero de ellos, recogido en el artículo 29, denominado como “impuesto complementario adicional”

El segundo, el conocido como “impuesto complementario nacional”, recogido en el artículo 2, apartado primero de la Directiva, por el que:

“se permite a los Estados miembros aplicar un impuesto complementario nacional admisible con arreglo al cual el impuesto complementario se calculará y se abonará sobre la base de los beneficios excedentarios de todas las entidades constitutivas con un nivel impositivo bajo ubicadas en su jurisdicción de conformidad con la presente Directiva” (DOUE, 2022)

Por tanto, el impuesto complementario de la jurisdicción, es decir, el total de impuesto complementario a satisfacer por las entidades cuyo territorio sea dicha jurisdicción, se puede resumir en el siguiente breve esquema, que plasma de una forma sencilla, lo expuesto previamente:

²¹ Exclusión de sustancia: Coste de los trabajadores y el valor de los activos intangibles que el grupo emplea en la jurisdicción, regulada en el artículo 28 de la Directiva (UE) 2022/2523.

Ilustración 10: Fórmula para el cálculo del impuesto complementario de la jurisdicción. Fuente: Cuatrecasas

Impuesto complementario de la jurisdicción	=	Tipo del impuesto complementario en la jurisdicción	x	Beneficio excedent.	+	Impuesto complementario adicional	-	Impuesto complementario nacional
<i>Gravamen adicional por recaudar relativo a la jurisdicción</i>		<i>15% menos ETR de la jurisdicción</i>		<i>Beneficios de la jurisdicción menos exclusión de sustancia</i>		<i>Ajustes técnicos</i>		<i>Recaudación adicional que realiza la propia jurisdicción</i>

Una vez, se ha calculado el impuesto complementario correspondiente a la jurisdicción, es de aplicación, calcular, si hubiere más de una entidad ubicada en la jurisdicción, el cálculo individual a satisfacer por cada una de ellas, denominado “impuesto complementario de la entidad”. Este se resume de forma breve según el esquema aportado:

Ilustración 11: Fórmula para el cálculo del impuesto complementario de la entidad de cada jurisdicción. Fuente: Cuatrecasas

Impuesto complementario de la entidad	=	Impuesto complementario de la jurisdicción	x	$\frac{\text{Beneficios de la entidad}}{\Sigma \text{Beneficios de la jurisdicción}}$
--	---	--	---	---

X.3.1.3. PUERTOS SEGUROS.

Mencionados en el artículo 32 de la Directiva, supone una excepción mediante la cual “a elección de la entidad constitutiva declarante, el impuesto adicional adeudado por un grupo en una jurisdicción se considere nulo para un ejercicio fiscal si el nivel impositivo efectivo de las entidades constitutivas ubicadas en dicha jurisdicción cumple las condiciones de un acuerdo internacional admisible sobre puertos seguros” (BOE, 2022). Los puertos seguros pueden por tanto ser definidos como los “flotadores” de las empresas, donde si se da la concurrencia de una situación con uno de los puertos seguros establecidos y previamente acordados, el grupo evitará el cálculo de un impuesto complementario de la jurisdicción. Son medidas de simplificación del Pilar 2, donde en caso de aplicación de uno de estos puertos por darse las circunstancias que así lo permiten, “*quedarían exentos durante los tres próximos ejercicios de la realización de los cálculos exigidos por el enfoque jurisdiccional de la medida*” (Pricewaterhousecoopers, 2023)

Se pueden diferenciar dos tipos de puertos seguros: *puertos seguros temporales y permanentes*.

Puertos seguros temporales: “*son puertos que se nutren de la información declarada en el informe país por país y en los estados financieros*” (Pricewaterhousecoopers, 2023). El mismo informe de PwC, señala que en caso de que el cálculo realizado en las diferentes jurisdicciones concurren alguno de los puertos temporales, “*reduciría a cero el impuesto*”

complementario a satisfacer en dicha jurisdicción” (Pricewaterhousecoopers, 2023). Los puertos *seguros temporales* son:

Puerto seguro *de minimis*, recogido en el artículo 30 de la Directiva:

“será igual a cero el impuesto complementario adeudado en las entidades constitutivas ubicadas en la jurisdicción en un ejercicio fiscal si el volumen de negocios de las entidades en la jurisdicción es menor a 10.000.000 euros o si todas las entidades representan una pérdida de 1.000.000 de euros” (DOUE, 2022)

Puerto de la *tasa efectiva ETR*; *“donde el grupo tenga una tasa efectiva simplificada²², superior a la tasa transitoria, la cual se ha fijado de un 15% para ejercicios en 2023; 16% para ejercicios iniciados en 2025 y 17% para ejercicios iniciados en 2026”* (Pricewaterhousecoopers, 2023)

Puerto seguro de beneficio rutinario²³, puerto que *“aplica cuando el beneficio antes de impuestos en la jurisdicción, según lo declarado en la información país por país, es igual o menor que la exclusión de ingresos basada en sustancia (artículo 28 previamente mencionado de la Directiva)”* (Pricewaterhousecoopers, 2023)

Los mencionados, son los tres supuestos regulados por la Directiva donde un grupo puede acogerse, durante un ejercicio fiscal si así lo reclama en la jurisdicción susceptible al puerto en cuestión. El informe mencionado de PwC, señala también una importante disposición la cual *“si el grupo no aplica el puerto transitorio cuando pueda hacerlo, no tendrá derecho a hacerlo en los ejercicios siguientes”* (Pricewaterhousecoopers, 2023)

Los segundos y últimos tipos de puertos son los permanentes: los cuales no vienen recogidos explícitamente en la Directiva *pero se trabaja en su próximo desarrollo*, tal y como nos señala el informe de PwC

En aquellas jurisdicciones en las que no exista acuerdo internacional sobre el establecimiento de puertos seguros, deberán de realizar los cálculos previamente desgranados y satisfacer el pago del impuesto complementario en la jurisdicción de la matriz última.

X.3.2. PRIMERA REGLA DE IMPUTACIÓN: LA REGLA DE INCLUSIÓN DE RENTAS

Las reglas de imputación recogidas en la Directiva, suponen uno de los aspectos más relevantes de toda la normativa, ya que, permite a los Estados conocer los mecanismos de recaudación del impuesto complementario calculada de la forma previamente explicada en el epígrafe anterior. Son dos reglas (regla de imputación principal y regla de imputación secundaria) que permiten saber los sujetos, la forma y en qué cantidad se cifra el gravamen soportado por cada entidad del grupo que satisfaga el importe mínimo perseguido por la Directiva 2022/2523.

²² Tasa efectiva simplificada: Calculada como el cociente entre los impuestos cubiertos simplificados y el beneficio antes de impuestos declarado en el informe país por país.

²³ Beneficio rutinario: Conocido en el Pilar II, como *routine profits test*

X.3.2.1. ¿QUIÉN ES EL OBLIGADO A LA INCLUSIÓN DE RENTAS?

La primera de las reglas de imputación, es la conocida como la regla de inclusión de reglas (IIR). Como previamente menciono, es uno de los pilares fundamentales de la directiva estudiada. Los periódicos nacionales de referencia como “El País”, consideran que, tanto la regla principal, como la regla secundaria, “*garantizan que las rentas obtenidas por los sujetos activos de la Directiva, tributen a un tipo mínimo del 15%*” (Femmine, 2023). Así mismo trata a esta primera regla de imputación de rentas (IRR), como “*el mecanismo que funcionará por defecto, donde la matriz de la multinacional en España (o en uno de los países que transponer la Directiva), deberá calcular y pagar un impuesto complementario sobre las rentas de las entidades en jurisdicciones con un nivel impositivo bajo*” (Femmine, 2023). Por todo ello, en la regla de inclusión de rentas trata de darnos una solución a uno de los problemas que más objeciones ha generado en torno a la viabilidad de la Directiva: la recaudación efectiva del tipo de gravamen complementario, cómo hacerlo y por quién. Queda por ello claro que será la matriz del grupo de empresas la responsable de la recaudación del impuesto complementario previamente calculado en la jurisdicción de actuación de las entidades constitutivas del grupo.

La regla, definida legalmente en el objeto de la Directiva, donde en su artículo primero nos define la regla de inclusión de rentas como “*el mecanismo en virtud del cual una entidad matriz de un grupo de multinacionales, calcula y recauda la parte que le sea atribuible del impuesto complementario con respecto a las entidades constitutivas*” (DOUE, 2022). Las matrices son las legalmente obligadas tal y como hemos podido deducir en la definición oficial de la IRR, y conviene conocer por tanto, qué matriz del grupo es la obligada a llevar a cabo este cálculo del impuesto complementario y a satisfacerlo, dado que, como bien hemos explicado introducido al principio del trabajo, se podrá considerar matriz una sociedad de otra, cuando posee control directo o indirecto sobre otra, pudiendo ser ese control mediante participaciones directas, como así se determina en la mayoría de casos. Por tanto, dentro de un grupo de multinacionales o de sociedades sometidas al objeto de la Directiva estudiada, es de común concordancia que existan varias entidades matrices sobre una o varias entidades generadoras del impuesto complementario a satisfacer. La Directiva, en su disposición previa número 34, aclara qué, “*será la entidad matriz última del grupo la que deberá de aplicar la regla de incursión de reglas con respecto las entidades constitutivas obligadas a satisfacer el impuesto complementario*” (DOUE, 2022). Siendo la propia matriz última del grupo la que ostenta el control final sobre todas las demás empresas del grupo. Con un ejemplo práctico, la sociedad encargada de llevar a cabo la regla principal de inclusión de rentas del Grupo Inditex, sería la sociedad Anónima Industria de Diseño Textil, es decir, Inditex S.A, siendo Zara, Massimo Dutti, Pull and Bear, y demás, las sociedades del grupo sobre las que la matriz última de este grupo, Inditex S.A, ejerce el control y la gestión, así como el cálculo y recaudación del impuesto complementario.

La primera regla de incursión de rentas, sería de fácil aplicación si existiese una homogeneidad entre las entidades obligadas, y la jurisdicción y normativa de aplicación de las matrices últimas del grupo. Pero en una gran parte de las situaciones que rodean a los grupos de multinacionales, puede darse el caso, de que la matriz última del grupo sea una de las entidades denominadas como “excluidas” por la propia Directiva o por no ser de aplicación la Directiva en su jurisdicción de actuación. Por todo ello, la Directiva, en su disposición previa novena, señala una vía alternativa ante los casos donde “la entidad matriz última no cuente con una regla de inclusión de renta” por las razones expuestas, dónde,

“serán las entidades intermedias²⁴ situadas por debajo de la entidad matriz última en la cadena de propiedad y ubicadas en la Unión, las obligadas, en virtud de la presente Directiva, a aplicar la regla de inclusión de rentas hasta la parte que les sea atribuible del impuesto complementario” (DOUE, 2022)

Regla especial sobre entidades intermedias sobre la imputación de rentas: donde la propia Directiva establece, que, se dará una situación diferente a la norma general previamente explicada, donde no será la matriz última de grupo la obligada a cumplir con la inclusión de rentas, sino que serán *“las entidades matrices parcialmente participadas ubicadas en la Unión que sean propiedad en más de un 20% de participaciones fuera del grupo”* (DOUE, 2022). Serán estos terceros que ostenten el grado de participación legislado en la Directiva, los que asuman la obligación que la norma general atribuye a la matriz última de grupo.

X.3.2.2. ¿QUÉ Y CUÁNTO HA DE RECAUDAR LAS MATRICES OBLIGADAS A LA REGLA PRINCIPAL IIR?

La entidad obligada, ya sea la matriz última, matriz intermedia o la excepción de la matriz de grupo externo por participación, deberá de recaudar el impuesto complementario *“que derive de su participación en las ganancias de cada entidad ubicada en la jurisdicción donde se ha generado el impuesto complementario”* (Cuatrecasas, 2023). Es decir, según la Directiva, y tal y como recoge en su artículo noveno, la obligación de la matriz en el pago del impuesto complementario, tiene como límite su participación económica en la entidad que genera el pago en su jurisdicción del impuesto complementario (*“será el importe que se habría considerado atribuible a dichos propietarios según los principios de la norma de contabilidad financiera”*) (DOUE, 2022)

Por tanto, podemos determinar que el impuesto complementario atribuido a la matriz será:

Ilustración 12: Fórmula para el cálculo del impuesto complementario atribuido a la matriz. Fuente: Cuatrecasas

Impuesto complementario atribuido a la matriz	=	Impuesto complementario de la entidad participada	x	$\frac{\text{B}^{\text{os}} \text{ de la entidad participada} - \text{B}^{\text{os}} \text{ de la entidad participada imputables a otros propietarios}}{\text{Beneficios de la entidad participada}}$
--	---	--	---	---

²⁴ Según el artículo 6 de la Directiva (UE) 2022/2523 “Los Estados miembros garantizarán que una entidad matriz intermedia ubicada en un Estado miembro y detentada por una entidad matriz última ubicada en una jurisdicción de un tercer país esté sujeta al impuesto complementario asociado a la regla de inclusión de rentas en el ejercicio fiscal con respecto a sus entidades constitutivas con un nivel impositivo bajo ubicadas en otra jurisdicción o sin nacionalidad”

X.3.3. SEGUNDA REGLA DE IMPUTACIÓN: LA REGLA DE BENEFICIOS INSUFICIENTEMENTE GRAVADOS (UTPR)

La segunda de las medidas impuestas por la Directiva y recogida en su primer artículo es la regla secundaria o complementaria de imputación de beneficios insuficientemente gravados. *“Regla de beneficios insuficientemente gravados en virtud de la cual una entidad constitutiva de un grupo de empresas multinacionales tiene un gasto fiscal adicional igual a su parte del impuesto complementario que no se aplicó con arreglo a la regla de inclusión de rentas con respecto a las entidades constitutivas del grupo con un bajo nivel impositivo”* (DOUE, 2022)

En la propia definición de la medida, se aprecia el carácter complementario o subsidiario de esta segunda regla de imputación, ya que, se regula una situación consecuencia de una no aplicación de la norma principal de la imputación de rentas. Mediante esta segunda medida, se trata de asegurar la parte del impuesto complementario que hubiera sido imposible obtener mediante la principal medida. Para que sea de aplicación esta segunda medida se ha de dar las condiciones recogidas en el artículo 12 de la Directiva:

“La matriz última de un grupo de multinacionales sea una entidad excluida²⁵”. (DOUE, 2022)

“La matriz última de un grupo de multinacionales está ubicada en una jurisdicción de un tercer país que no aplique la regla de inclusión de rentas”. (DOUE, 2022)

Siendo responsables de la recaudación del impuesto complementario no satisfecho por la inclusión de rentas, las entidades participadas.

La forma de recaudación de esta regla de beneficios insuficientemente gravados, se llevará a cabo, tal y como recoge la Directiva, de dos formas según la normativa:

Mediante la forma originaria de la naturaleza de la medida del gravamen mínimo: *“mediante el pago de un impuesto complementario”*. (DOUE, 2016)

“Mediante una denegación de deducciones en la renta imponible de las entidades constitutivas”. (DOUE, 2016)

Hasta el límite de llegar a recaudar la parte correspondiente del impuesto complementario que no ha sido gravado por la regla principal de inclusión de rentas.

La cantidad del importe a recaudar por las entidades participadas viene recogida en el artículo 14 de la Directiva, donde se determinan una serie de factores que van a radiografiar el peso de los beneficios insuficientemente gravados dentro de una jurisdicción, para, posteriormente asignar la cuantía total calculada de la jurisdicción a las entidades sometidas a ello, aspecto que aún se encuentra sin una regulación específica en la normativa.

Para una mejor comprensión lo dejaré explicado mediante la fórmula proporcionada por la Directiva para la aplicación de la regla de beneficios insuficientemente gravados y el cálculo de estos en cada jurisdicción competente:

²⁵ En el artículo 2 de la Directiva 2022/2523 se regulará los supuestos de las entidades excluidas

Ilustración 13: Fórmula para el cálculo de los beneficios insuficientemente gravados de la jurisdicción. Fuente: Directiva (UE) 2022/2523.

$$50 \% \times \frac{\text{número de empleados en el Estado miembro}}{\text{número de empleados en todas las jurisdicciones RBIG}} + 50 \% \times \frac{\text{valor total de los activos materiales en el Estado miembro}}{\text{valor total de los activos materiales en todas las jurisdicciones RBIG}}$$

X.3.4. LA SANCIONABILIDAD REGULADA POR LA DIRECTIVA UE 2022/2523.

Recogido en el artículo 46 de la Directiva, donde se transfiere la obligación a los Estados miembros de “establecer las normas sobre sanciones aplicables” en las legislaciones internas de cada uno de estos Estados, para los casos donde no se cumplan con las disposiciones de la normativa interna con la que se transpone la citada Directiva europea.

A su vez, las sanciones han de ser en todo caso “*proporcionadas, efectivas y disuasorias*” (DOUE, 2022) con el fin de cumplir con el objetivo perseguido de las medidas transpuestas: la eficacia del pago de un tipo mínimo.

XI. ANÁLISIS DE LOS BENEFICIOS Y LIMITACIONES DE LA PROPUESTA.

XI.1. BENEFICIOS DE LA APLICACIÓN DE LOS TIPOS MÍNIMOS

El análisis del siguiente punto va completamente ligado con los fundamentos y los objetivos que hemos fijado que persigue la Directiva de la que acabamos de desgranar en detalle los mecanismos que regula. Considero que en una investigación que posteriormente se convierte en normativa, como es el caso presente, cada uno de los objetivos que incentiva cualquier tipo de regulación normativa, en su correcta aplicación, logra beneficios perseguidos. Por todo ello, una vez descrito el contexto, la relevancia, los datos y los fundamentos del entorno que engloba al tema principal de este trabajo, considero que los beneficios que directa o indirectamente generan la entrada en vigor de la mencionada normativa, se pueden clasificar en beneficios de diferente naturaleza. Es de destacar, que, al no existir unos datos sobre resultados obtenidos a partir de la entrada en vigor de las medidas estudiadas, es de propia elaboración, apoyado en las diferentes fuentes y datos consultados y aportados para el análisis del trabajo, los beneficios económicos, sociales, legales y éticos que se exponen a continuación.

En primer lugar, considero que las diferentes naturalezas de los beneficios que logra la Directiva (UE) 2022/2523, son las siguientes:

XI.1.1. BENEFICIOS ECONÓMICOS:

En primer lugar, considero que la naturaleza de la propia medida es una naturaleza económica especializada en el área fiscal de las grandes empresas o grandes grupos empresariales. El beneficio económico o, el principal beneficio fiscal logrado con la aprobación (o a lograr en un futuro cercano) se verá reflejado con su entrada en vigor para los ejercicios establecidos, en favor de los Estados miembros, y, en general, de los 137 países y jurisdicciones que alcanzan el acuerdo de la medida más revolucionaria en el ámbito fiscal que se recuerda. La medida, perseguirá todos los parámetros negativos que hemos expuesto previamente en el trabajo, con sus correspondientes datos, tales como “los bajos tipos a los que tributan en general los grandes grupos”, “la disparidad observada en los gráficos entre los

La lucha contra la evasión fiscal: La propuesta de la OCDE para la implementación de un tipo mínimo global en el impuesto de sociedades.

tipos efectivos pagados por PYMES y grandes grupos multinacionales” o “el incremento de ingresos empresariales trasladados a paraísos fiscales o territorios de una baja tributación”. Todos estos datos que han sido analizados a lo largo del trabajo, son el objetivo a corregir con la entrada en vigor y la transposición de la Directiva (UE) 2022/2523, donde con la colaboración de los Estados acordantes, y su respeto a las normativas internacionales, se logrará el mayor de los beneficios económicos y fiscales: el fin de la elusión y la evasión fiscal de las grandes empresas.

Es imposible cuantificar los beneficios logrados en esta lucha contra la evasión y la elusión fiscal que libran todas las partes implicadas en el funcionamiento de la Directiva analizada, dado que su aprobación sí ha tenido lugar en diciembre del año 2022, pero donde la propia Directiva, nos indica que los primeros ejercicios afectados serán en fecha posterior a la realización del presente trabajo (2024). De todos modos, resulta interesante aportar el siguiente gráfico donde se puede ver una estimación del excedente de ingresos que se hubiera podido obtener en el año 2021, aplicando de forma hipotética las medidas reguladas por la Directiva 2022/2523.

Ilustración 14: Recaudación anual estimada en las grandes potencias económicas ante una implantación hipotética del tipo mínimo en el año 2021. Fuente CIAT (Centro Iberoamericano de Administraciones Tributarias.)



Además de la mayor recaudación en miles de millones de euros que supondrá para las economías más potentes a escala global, mediante las medidas del Pilar II, se evitará la reciente tendencia llevada a cabo por los Estados, en “la carrera a la baja en los tipos en impuesto de sociedades”, pues se llevará a cabo esa limitación de las competencias fiscales agresivas tanto de los Estados como de los grandes grupos sometidos a la normativa fiscal. A su vez, tal y como sostiene el CIAT²⁶ “perderán ventaja fiscal las jurisdicciones de nula o baja imposición, con tipos inferiores al 15% y los regímenes fiscales de promoción de inversiones” (González, 2021)

En conclusión, los mayores beneficios de la propuesta serán, tras los primeros ejercicios que se reporten, lógicamente, los beneficios fiscales y económicos que se logran (dado la naturaleza de la medida) ayudando por tanto a un saneamiento global de la armonización de las normas fiscales actuales, reduciendo el margen de actuación fiscal

²⁶ CIAT: Centro Iberoamericano de Administraciones Tributarias

agresivo de las empresas y grupos multinacionales, otorgando herramientas a los Estados para exigir una imposición mínima en sus jurisdicciones que refuerce sus ingresos tributarios e iguale el poder estatal al poderío empresarial.

XI.1.2. BENEFICIOS SOCIALES:

Tal y como se hace alusión en la presentación del tema a analizar en el presente trabajo, existe un componente social y ético que engloba y que ayuda a los países a impulsar y adherirse a acuerdos de la misma índole que el estudiado en el presente trabajo. Este componente social y ético que se tiene en cuenta y que es uno de los beneficios indirectos a tener en cuenta con la publicación de los primeros resultados tras la entrada en vigor de la medida, cobra cada vez más importancia en el día a día de las empresas, sobre todo las grandes empresas, y los Estados. Los asuntos tributarios, a parte de su indudable índole económico, acarrea un indudable componente ético y social, dado al carácter público de los mismos.

“Hay demasiadas evidencias de que la fiscalidad empresarial de algunas multinacionales es muy poco ética” (Jauregui, 2021), solo es una de los cientos de opiniones donde se achaca la falta de ética como uno de los grandes problemas fiscales que rodean a los grandes grupos empresariales. Se considera que una empresa al evadir impuestos, o incluso, buscando la forma legal para pagar lo mínimo posible, es decir eludiendo impuestos, está faltando a su ética y, por tanto, *“no se puede pregonar su responsabilidad social, si no se cumple fiscalmente”* (Jauregui, 2021). Las medidas con la que se pone en marcha el proyecto Pilar 2, va a conseguir unos beneficios éticos y por tanto sociales, difícilmente alcanzables mediante otro tipo de mecanismos que lo permita sin poner así en peligro la libertad de empresa. Mediante imperativos legales, se va a poder regular la verdadera responsabilidad social de las multinacionales, obligándoles de forma directa a cumplir con su responsabilidad social de aportar, tal y como hacen el resto de contribuyentes. Donde considero como un beneficio ético y social, que el impulso de la medida supondrá un aumento en el peso que tengan los impuestos de sociedades en las diferentes administraciones tributarias, ya que, los damnificados por este tipo mínimo a satisfacer serán patrimonios o beneficios exponencialmente superiores a las rentas medias gravadas en impuestos como el IRPF en España, impuesto que más peso tiene sobre el total, tanto en España, como en la media de la OCDE.

XI.2. LIMITACIONES DE LA APLICACIÓN DE LOS TIPOS MÍNIMOS A LOS GRUPOS MULTINACIONALES

XI.2.1. FALTA DE INFORMACIÓN

La mayor de las limitaciones a subrayar sobre la Directiva (UE) 2022/2523 es la falta de regulación en el texto normativo para que los Estados puedan ejercer y seguir las directrices necesarias y cumplir con la regulación. Existen aspectos importantes que engloba la propia Directiva donde no existe la correspondiente disposición que guíe a los Estados a cómo actuar. Por ejemplo, en la segunda regla de imputación referida a la regla de beneficios

La lucha contra la evasión fiscal: La propuesta de la OCDE para la implementación de un tipo mínimo global en el impuesto de sociedades.

insuficientemente gravados, una vez se ha calculado el UTPR²⁷ global de la jurisdicción a satisfacer, no existe la regulación normativa proporcionada por la Directiva, donde ayude a los Estados, ni a los grandes grupos multinacionales a determinar qué cantidad del impuesto subsidiario a satisfacer del total del UTPR de la jurisdicción calculado, corresponde a cada una de las entidades generadoras de este impuesto en la jurisdicción.

Al hilo de la falta de información en ciertos aspectos que puedan resultar de relevancia para los sujetos a la Directiva, unas de las cuestiones más criticada y advertida por los expertos en la materia, es la capacidad de compatibilidad entre el Pilar II regulado mediante la Directiva mencionada y los diferentes convenios de doble imposición (CDII) existentes entre los Estados, sistema tradicional mediante los cuales los Estados firman “*un nexo en el sistema tributario internacional y las reglas de distribución de las potestades tributarias*” (Arias, 2023). Mediante los convenios de doble imposición internacional, “*la jurisdicción de residencia justifica la imposición de la renta mundial, con la condición de que siga estando vinculada al contribuyente que tributa por su renta mundial en virtud del principio de residencia*”, mientras, la regla de beneficios insuficientemente gravados del Pilar 2, (UTPR), “*prevé la imposición de rentas no obtenidas por el contribuyente embargadas por la jurisdicción de residencia*”, señala el mismo artículo (Arias, 2023). La situación descrita, supone una contradicción entre el contexto tributario internacional y las novedades regulatorias que nos proporcionarán las disposiciones de la Directiva emergente, dado que no existe una disposición de “armonización” entre ambos marcos regulatorios.

XI.2.2. LIMITACIONES SOBRE CONTENIDO

La medida ha sido criticada fuertemente por su complejidad, dado que el fin de la medida aprobada, es el aseguramiento de que un grupo de empresas o una multinacional, satisfaga un tipo mínimo de un 15%, pudiendo ser consideradas estas directrices de política fiscal contrarias a la libertad de establecimiento, recogida en los artículos 49 a 55 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), donde se recoge “*la prohibición de las restricciones a la libertad de establecimiento de los naciones de un Estado miembro en el territorio de un Estado miembro*” (DOUE, 2010). La aplicación de la medida, podría restringir el movimiento de ciertas empresas entre Estados miembros, ya que, ciertas empresas o grupos, mediante una política fiscal agresiva que respete la Ley, (entre las que se puede incluir un desplazamiento a un territorio de una tributación más baja), pueden verse cohibidas a la hora de llevarlas a cabo al observar el establecimiento de un gravamen mínimo que sea superior a lo estipulado internamente por la entidad de acuerdo a su política fiscal. Además, la Comisión Independiente para la Reforma de la Fiscalidad Corporativa Internacional (ICRICT), no ha dudado en mostrar de forma pública su crítica, donde señalan que “*la mayor parte de los ingresos adicionales generados por el impuesto mínimo apenas beneficiará a un pequeño número de países ricos, dejando así de lado el principio de equidad, mediante el cual las empresas deben tributar en las jurisdicciones donde se generan sus beneficios*” (ICRICT, 2021). Dentro de esta Comisión, se encuentran intelectuales previamente mencionados como Joseph E. Stiglitz o Gabriel Zucman. El comité y sus miembros, consideran que las multinacionales, pasarían a ser consideradas como “*entidades unitarias a efectos fiscales, independientemente de que operen en distintas jurisdicciones, restringiendo su libertad para elegir dónde registrar sus beneficios*” (ICRICT, 2021). Las

²⁷ UTPR, como la parte subsidiaria del impuesto calculado mediante la regla de beneficios insuficientemente gravados, que no ha sido posible de calcular ni satisfacer mediante la primera regla de imputación, la inclusión de rentas, y resulta de obligado cumplimiento su cálculo y recaudación.

críticas de los reconocidos expertos, elaboradas y manifestadas mediante la presente carta formal, tratan de hacer ver el problema real del impulso de este tipo mínimo global, dado que acorde a su criterio, seguirán siendo los países más desarrollados los mayores beneficiarios de la recaudación, al ser estos la localización más frecuente de las matrices encargadas de recaudar el impuesto complementario.

XII. CONCLUSIONES

Las principales conclusiones del presente trabajo, se exponen a continuación:

- La aprobación por parte del Consejo de la UE de la Directiva (UE) 2523/2022, supone la expresión de la voluntad colegiada de los estados miembros, de alinearse con el espíritu que contienen las directrices marcadas por la OCDE en el Pilar 2, el cual, establece un impuesto mínimo global del 15% en el Impuesto sobre la Renta de las Grandes Corporaciones.

- Una de las principales causas que motivaron a la OCDE proponer en 2021, medidas como la analizada en el presente trabajo, hay que buscarla, a mi juicio, en el nuevo paradigma fiscal que surgió tras la crisis financiera mundial de 2008. Los recortes sufridos por los diferentes estados durante una crisis que duró casi una década y las subidas generalizadas de impuestos para poder mantener un nivel de gasto público que permitiera sostener el estado del bienestar en la Europa continental, produjo un cambio en la conciencia tributaria global, y en la sensibilidad y percepción popular y de las diferentes haciendas, sobre las prácticas fiscales fraudulentas. Las prácticas tributarias tremendamente agresivas (que no siempre ilegales) protagonizadas por los principales *players tecnológicos multinacionales*, comenzaron a ponerse en cuestión, no siempre en los Tribunales (puesto que no atentaban contra las normas sino que buscaban sus lagunas o alianzas en países que practicaban dumping fiscal) pero si en los Parlamentos de los diferentes países (publicando leyes fiscales que no permitieran la infra imposición de estos grupos) y, sobre todo, empujados por la conciencia de una sociedad castigada con recortes y subidas generalizadas de impuestos, que veía en los grandes grupos multinacionales, a los causantes del déficit público de ingresos que provocaban las subidas de sus impuestos. Una sociedad que despertó su conciencia fiscal y comenzó incluso a establecer hábitos de consumo o de inversión solamente relacionados con empresas que tuvieran responsabilidad fiscal. En este contexto, la OCDE, lanzó en 2013 un ambicioso programa global denominado “BEPS” (en inglés, “Base Erosion and Profit Shifting”), con 15 acciones, cuyo objetivo y enfoque era y es proporcionar a los distintos países, una serie de instrumentos y reglas de política fiscal nacional e internacional, que permitan alinear la capacidad recaudatoria de los países miembros de la OCDE, con las actividades económicas que realizan las empresas en dichos países, a fin de garantizar que los beneficios obtenidos en un país, quedan sometidos a tributación en dicho país, allá donde se genera valor, evitando que los grandes grupos multinacionales, traspasen artificiosamente, enormes beneficios de unos países a otros, con el único objetivo de reducir el pago de impuestos.

- Dentro de este contexto BEPS, en 2021, en un entorno global y de máxima digitalización, la OCDE lanza un reto, basado en dos ambiciosas iniciativas para poder afrontar el desafío digital, una de ellas, el Pilar 2, cuyo propósito es garantizar que los grandes grupos estén sujetos a una tasa mínima del 15 por 100, frente a la hasta ahora, creciente y poco saludable competencia desleal fiscal entre países.

La lucha contra la evasión fiscal: La propuesta de la OCDE para la implementación de un tipo mínimo global en el impuesto de sociedades.

- El Pilar 2 se encuentra en fase de trasposición a los diferentes países de la OCDE que lo han asumido (prácticamente todos), y por ello, no es posible presentar series ni datos históricos contrastados sobre la implementación y el éxito o fracaso de esta medida. Sin embargo, lo novedoso de la iniciativa, el impacto global mundial y lo elaborado de las normas, permiten manifestar una opinión personal general y hacer ciertas reflexiones, sobre el presente y el futuro del Pilar 2, a modo de conclusiones.

La llegada e implementación del Pilar II, con la trasposición, a partir de 2023, de la Directiva comunitaria a los estados miembros y aplicable de forma generalizada a los ejercicios iniciados en 2024, a mi juicio, viene marcada por una característica que destaca sobre las demás, la “complejidad”, y por una serie de cambios que se producirán:

Me refiero a que la directiva lo es y mucho, en una doble vertiente:

- Compleja de leer y entender, fruto de la dificultad de utilizar un lenguaje único que permita aplicar de forma correcta y estandarizada, normas de técnica fiscal, en países con una enorme diversidad.

- Compleja de aplicar: algunos ejemplos de esta complejidad son (i) la necesidad de calcular el tipo efectivo por jurisdicción, (ii) el complejo entramado de ajustes a realizar al resultado, tanto para eliminar como para incorporar, (iii) la obligada asignación del impuesto complementario a las entidades, (iv) las reducciones por aplicación de las normas de sustancia, (v) los procesos de armonización contable de los resultados, generalmente, bajo principios IFRs de la matriz, (vi) la falta de una mayor definición en la aplicación de los puertos seguros, y un largo etcétera, que solamente la práctica y la interpretación formal de los organismos encargados de las tareas interpretativas, podrán corregir.

- Al lado de esa complejidad, me permito anticipar un hecho que creo, se va a producir de forma generalizada, en todos los países de la OCDE, sobre todo, en aquellos que, históricamente, resultan ser sedes de rentables filiales de las grandes matrices europeas o americanas, pero en los que apenas se pagan impuestos. En estos países, muchos de ellos, de escasa tradición impositiva, me atrevo a anticipar, que adoptarán normativas tributarias locales de imposición mínima, alineadas con los criterios de la OCDE, para que, de este modo, el impuesto complementario que deban satisfacer los grandes grupos multinacionales, no se recaude en el país de residencia de la matriz, sino en los países de residencia de las filiales, hasta entonces, países de infra tributación.

Y, como potenciales cambios culturales de las grandes corporaciones, anticipo los siguientes:

PLANIFICACIÓN INTERNACIONAL: si lugar a dudas, creo que el Pilar 2 marcará un cambio en el ámbito de planificación económica internacional de los grandes grupos afectados, ya que su potencial incidencia, requerirá incluir un *imput* más, en la toma de decisiones estratégicas y de contratación, en el ámbito internacional. Decisiones, que van a requerir de un profundo análisis global y transversal en la planificación, diseño y/o ejecución de las transacciones internacionales. Determinar sin una determinada adquisición puede hacer traspasar al Grupo, el umbral que le sitúe en el alcance de la Directiva, el contemplar el impuesto complementario como un flujo más a tener en cuenta en los planes de negocio y en los “*business plans*” o conocer si el país en el que se pretende operar o establecerse, ha aprobado ya un impuesto mínimo (como el caso de España), serán reflexiones obligadas en el análisis de cualquier “deal” transfronterizo. Cambios en la estructura, en el personal implicado o en los activos en juego, pueden determinar igualmente, la existencia o no, de la obligación del impuesto complementario y, por ende, son variables que afectarán a las operaciones internacionales.

POLÍTICA DE SOSTENIBILIDAD: la implementación del Pilar 2, también va a tener una enorme repercusión en el ámbito de la sostenibilidad de las empresas. La gobernanza fiscal, el *compliance* tributario, el control de riesgos, la diligencia debida y la información no financiera (que tiene su componente tributario en el ámbito de las políticas fiscales responsables), han cobrado en los últimos años una notoriedad e importancia exponencial, tanto legal como socialmente, que ha afectado incluso a las cuentas anuales que formulan los consejos de administración y que aprueban las Juntas de accionistas, a través del obligatorio Estado de Información No Financiera o “Informe de Sostenibilidad”, documento que aprueban las grandes corporaciones, que se encuentra dirigido a los grupos de interés que califican a las empresas (por ejemplo, el índice de sostenibilidad Dow Jones), que contiene la información anual del desempeño económico, ambiental, social y de gobierno corporativo de la organización. Es un documento público integrante de las cuentas anuales y que contiene un apartado sobre las prácticas de política fiscal responsable llevadas a cabo por la empresa en el año, que constituyen la ventana y escaparate de las entidades en materia de sostenibilidad fiscal. El Pilar 2 será un aspecto más a integrar en este conjunto de normas internas y externas de *compliance*, que hará que se requieran más recursos, más gastos de auditorías, administrativos, mayores obligaciones de información sobre las políticas fiscales y la tributación en terceros países, etc. El Pilar 2, es una importante medida más, que se alinea junto con otras, por ejemplo, la futura obligatoriedad en la UE a partir del ejercicio 2025, de publicar el *informe país por país*, para contribuir a la transparencia en materia tributaria, ambas medidas, grandes avances globales en la lucha contra el fraude y la evasión fiscal.

Como última reflexión, me gustaría señalar que, en mi opinión, el Pilar 2 ha entrado con fuerza en el mundo OCDE por su gran aceptación (adoptado por la práctica totalidad de los países integrantes y que representan más del 90% del PIB de la OCDE), en un contexto de globalización y digitalización en el que el fraude y la evasión fiscal resulta más sencillo que nunca y en el momento preciso, en el que se requieren normas globales de tributación justa, que permitan a los impuestos, realizar su función de redistribución de la riqueza de manera equitativa y contribuya al desarrollo y la prosperidad de los pueblos. A mi juicio, pese a su complejidad, será todo un éxito (la clave es el consenso), y contribuirá a avanzar en la ardua tarea de construir entre todos (personas, corporaciones y gobiernos) un sistema tributario más justo y responsable y una mayor conciencia social de la función pública que cumplen los impuestos.

XIII. BIBLIOGRAFÍA

I. Bibliografía

- Abarca Cidón, J (2023). "*¿Por qué los ricos españoles prefieren Países Bajos?*". [Archivo PDF]
<https://www.aedaf.es/es/documentos/descarga/60672/-por-que-los-ricos-espanoles-prefieren-paises-bajos->. (Visitado 6 junio de 2023)
- ACS. (2023). "Infroamción general de la compañía". <https://www.grupoacs.com/conozca-ac/estrategia-corporativa/> (Visitado 4 de junio de 2023)
- AEAT. (29 de abril de 2022). "*Tipo de gravamen y cuota íntegra*". Agencia Estatal de Administración Tributaria. https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/manuales-videos-folletos/manuales-practicos/folleto-actividades-economicas/4-impuesto-sobre-sociedades/4_3-tipo-gravamen-cuota-integra.html. (Visitado 4 de junio de 2023)
- Álvarez, Y. (5 de octubre de 2021). "*20 multinacionales españolas pagaron solo un 1,88% de Impuesto de Sociedades a nivel mundial en 2018*". Periódico digital El Salto. <https://www.elsaltodiario.com/fraude-fiscal/20-multinacionales-espanolas-pagaron-188percent-impuesto-de-sociedades-nivel-mundial-2018>. (Visitado 6 de junio de 2023)
- Álvarez, Y., & Sagaseta, A. (19 de abril de 2023).. "*31 multinacionales pagaron de media 1,75 de impuestos sobre sus beneficios globales en 2020*". Periódico digital El Salto. <https://www.elsaltodiario.com/fraude-fiscal/31-multinacionales-espanolas-pagaron-175-impuesto-sociedades-nivel-mundial-2020> (Visitado el 6 de junio de 2023)
- Arias, Á. G. (5 de mayo de 2023). "*Sobre los inesperados efectos del UTPR bajo el Pilar 2*". LegalToday. <https://www.legaltoday.com/opinion/blogs/fiscal-y-legal/blog-fiscalidad-internacional/sobre-los-inesperados-efectos-del-utpr-bajo-el-pilar-2-2023-05-05/>. (Visitado el 13 de junio de 2023)
- Billin. (25 de mayo de 2020). "*Qué es el Resultado Contable*" e Billin: <https://www.billin.net/glosario/definicion-resultado-contable/>. (Visitado el 7 de junio de 2023)
- Conozca ACS. (2023). "*Conozca ACS*". ACS actividades de construcción y servicios. <https://www.grupoacs.com/conozca-ac/>. (Visitado el 31 de mayo de 2023)
- Consejo de la U.E. (1 de enero de 2020). "*Paquete de lucha contra la elusión fiscal*". Consejo Europeo y Consejo de la Unión Europea. <https://www.consilium.europa.eu/es/politicas/anti-tax-avoidance-package/>. (Visitado 7 junio de 2023)
- Cruz, D. S. (30 de marzo de 2020). "*España cobra más impuestos a las empresas que Francia, Italia, Alemania, o Suecia*". Libre Mercado de Libertad Digital. <https://www.libremercado.com/2020-03-30/espana-cobra-mas-impuestos-a-las-empresas-que-francia-italia-alemania-o-suecia-1276653728/>. (Visitado 7 junio de 2023)
- Cruz, D. S. (30 de March de 2020). "*España cobra más impuestos a las empresas que Francia, Italia, Alemania o Suecia*". Recuperado el 7 de June de 2023, de Libre Mercado: <https://www.libremercado.com/2020-03-30/espana-cobra-mas-impuestos-a-las-empresas-que-francia-italia-alemania-o-suecia-1276653728/>
- Cuatrecasas. (2023). "*En vigor la Directiva de tributación glosl mínima*". [Archivo PDF] <https://www.cuatrecasas.com/resources/legal-flash-directiva-tributacion-global-minima-63ac641c10e87883079660.pdf?v1.54.0.2.20230519>. (Visitado el 8 de junio de 2023)

- Esteban, L. (27 de enero de 2022). "El difícil reto de sobrevivir al impuesto mínimo global". LegalToday. <https://www.legaltoday.com/opinion/blogs/fiscal-y-legal/blog-fiscalidad-internacional/el-dificil-reto-de-sobrevivir-al-impuesto-minimo-global-2022-01-27/>. (Visitado el 8 de junio de 2023)
- Femmine, L. D. (7 de marzo de 2023). "El Gobierno inicia los trámites para incorporar el tipo mínimo europeo del 15% en Sociedades". El País. <https://elpais.com/economia/2023-03-07/el-gobierno-inicia-los-tramites-para-incorporar-el-tipo-minimo-europeo-del-15-en-sociedades.html>. (Visitado el 12 de junio de 2023)
- Gárate, C. (26 de septiembre de 2022). "Las normas del Pilar 2 suponen la primera reforma sustancial de las normas fiscales internacionales en casi un siglo". Ernest & Young. https://www.ey.com/es_es/ifrs-desk/implicaciones-contables-de-beps-pilar-2-normas-globe. (Visitado el 3 de junio de 2023)
- Garzón, E. (13 de abril de 2023). "Ferrovial se muda a Paraísos Fiscales Bajos para pagar menos impuestos"., Diario de opinión Público. <https://blogs.publico.es/otrasmiradas/71004/ferrovial-se-muda-a-paraisos-fiscales-bajos-para-pagar-menos-impuestos/>. (Visitado 5 de junio de 2023)
- Gil, S. (22 de abril de 2015). "Filial, qué es". Economipedia. <https://economipedia.com/definiciones/filial.html>. (Visitado el 24 de junio de 2023)
- González, D. (12 de junio de 2021). "Impuesto mínimo global: La hora de la verdad". Centro de Interamericano de Administraciones Tributarias. <https://www.ciat.org/impuesto-minimo-global-img-pilar-2-ocde-la-hora-de-la-verdad/>. (Visitado el 10 de junio de 2023).
- ICRICT. (13 de octubre de 2021). "Las críticas al acuerdo OCDE que fijó un impuesto mínimo del 15 % a las multinacionales: beneficia a los ricos". Independent Commission for the Reform of International Corporate Taxation. <https://www.icrict.com/icrict-in-thenews/2021/10/13/las-crticas-al-acuerdo-ocde-que-fij-un-impuesto-mnimo-del-15-a-las-multinacionales-beneficia-a-los-ricos>. (Visitado el 8 de junio de 2023)
- INE. (26 de septiembre de 2022). "Estadísticas de Filiales de Empresas Españolas en el Exterior". [Archivo PDF]. https://www.ine.es/prensa/filext_2020.pdf. (Visitado el 5 de junio de 2023)
- Jauregui, R. (12 de junio de 2021). "Ética y fiscalidad". Diario digital Ethic. <https://ethic.es/2021/02/etica-y-fiscalidad-ramon-jauregui/>. (Visitado el 6 de junio de 2023)
- Larrouy, D. (15 de febrero de 2022). "El problema del impuesto de sociedades recauda un 40% menos que en 2007". El Diario.es. https://www.eldiario.es/economia/problema-impuesto-sociedades-recauda-40-2007_1_8744745.html. (Visitado el 7 de junio de 2023)
- Martin, M. Á. (9 de febrero de 2023). "Qué es un Holding Empresarial". INESEM Bussiness School. <https://www.inesem.es/revistadigital/gestion-empresarial/que-es-un-holding-empresarial/> (Visitado el 24 de junio de 2023)
- Martinez, Á. L. (8 de noviembre de 2016). "Consolidación Contable: Grupo de Sociedades". INEAF. <https://www.ineaf.es/tribuna/consolidacion-contable/>. (Visitado el 23 de junio de 2023)
- Navarro, F. (25 de julio de 2022). "¿Cómo y cuándo surgió la globalización? . Muy Interesante. <https://www.muyinteresante.es/historia/36568.html>. (Visitado el 10 junio de 2023)
- Neira, M., & Cano, J. (1 de agosto de 2016). "Las razones por las que Bélgica es más paraíso fiscal que Panamá". Plan V.

La lucha contra la evasión fiscal: La propuesta de la OCDE para la implementación de un tipo mínimo global en el impuesto de sociedades.

- <https://www.planv.com.ec/investigacion/investigacion/razones-que-belgica-mas-paraiso-fiscal-que-panama>
- OCDE. (2022). "Acerca de OCDE". OCDE. <https://www.oecd.org/acerca/>. (Visitado el 7 de julio de 2023)
- OECD. (2023). "Acabar con el traslado de beneficios al extranjero". OECD. <https://www.oecd.org/acerca/impacto/con-el-traslado-de-beneficios-al-extranjero.htm>
- OffShore CompanyCorp. (s.f.). "Todo sobre el impuesto de sociedades en Suiza". OffShore Company Corp. <https://www.offshorecompanycorp.com/es/es/faq/how-about-the-corporate-tax-in-switzerland>. (Visitado el 6 de junio de 2023)
- Oraa, R. (24 de abril de 2023). "Pilar 2, revolución fiscal, ¿pero justa?" La Voz de Galicia. https://www.lavozdeg Galicia.es/noticia/opinion/2023/04/24/pilar-2-revolucion-fiscal-justa/0003_202304G24P12997.htm. (Visitado el 8 de junio de 2023)
- Pantoja, A. (14 de December de 2022). "Irlanda prevé elevar en 2024 el impuesto de sociedades del 12,5 % al 15 %". El Periódico. <https://www.elperiodico.com/es/economia/20221214/irlanda-elevar-2024-impuesto-sociedades-79964790>. (Visitado el 12 de junio de 2023)
- Perez, M. (21 de diciembre de 2017). "Grupo de empresas: Definición". AGC. <https://www.auditoragalega.es/contabilidad/grupo-de-empresas-definicion/>. (Visitado el 23 de junio de 2023)
- Pricewaterhousecoopers. (Enero de 2023). "La OCDE simplifica las obligaciones de cumplimiento del Pilar 2". Periscopio Fiscal y Legal. [Archivo PDF] <https://periscopiofiscalylegal.pwc.es/wp-content/uploads/2023/01/El-Econfin-aprueba-la-Directiva-sobre-el-Pilar-2-1.pdf>. (Visitado el 8 de junio de 2023)
- PYMES y Autónomos. (10 de June de 2012). "El concepto de filial de una empresa". Pymes y Autónomos. <https://www.pymesyautonomos.com/legalidad/el-concepto-de-filial-de-una-empresa>. (Visitado el 31 de mayo de 2023)
- Real Academia Española. (2023). Diccionario de la lengua española. <https://dpej.rae.es/lema/para%C3%ADso-fiscal#:~:text=p%C3%BAb.,informaci%C3%B3n%20fiscal%20con%20otros%20Estados>.
- Real Academia Española. (2023). Diccionario de la lengua española. <https://dle.rae.es/cooperaci%C3%B3n>
- Roldán, P. N. (1 de julio de 2020). "Evasión fiscal - Qué es, definición y concepto | 2023" Economipedia. <https://economipedia.com/definiciones/evasion-fiscal.html>. (Visitado el 6 de junio de 2023)
- Rubio, C., & Quemener, T. (3 de marzo de 2023). "Estas son las ventajas fiscales que tendrá Ferrovial en Países Bajos". El Debate. https://www.eldebate.com/economia/20230303/estas-son-ventajas-fiscales-tendra-ferrovial-paises-bajos_97665.html. (Visitado el 6 de junio de 2023)
- Sachs, J. (2021). *Las edades de la globalización*. Deusto.
- Salceda, G. P. (20 de octubre de 2022). "Informe de la OCDE sobre el estado de situación del Pilar I" Legal Today. <https://www.legaltoday.com/opinion/blogs/fiscal-y-legal/blog-fiscalidad-internacional/informe-de-la-ocde-sobre-el-estado-de-situacion-del-pilar-i-2022-10-20/>. (Visitado el 7 de junio de 2023)
- Sánchez, O. M. (15 de febrero de 2010). "La verdad sobre los paraísos fiscales". Social Watch: <https://www.socialwatch.org/node/12806>. (Visitado el 6 de junio de 2023)
- Sempre, P. (7 de marzo de 2023). "El Gobierno acelera la puesta en marcha del impuesto mínimo del 15% a las multinacionales". Periódico Digital Cinco Días. <https://cincodias.elpais.com/economia/2023-03-07/el-gobierno-inicia-la-puesta->

- en-marcha-del-impuesto-minimo-a-multinacionales-en-plena-guerra-con-ferrovia.html. (Visitado el 8 de junio de 2023)
- Sempre, P. (16 de diciembre de 2022). "España pierde más de 4.000 millones al año por la elusión fiscal de las grandes empresas". Cinco Días. https://cincodias.elpais.com/cincodias/2022/12/15/economia/1671125305_902904.htm. (Visitado el 5 de junio de 2023)
- Sucre, F. (18 de noviembre de 2016). "Diferencias entre fraude, elusión y evasión fiscal" - Central Fiduciaria. Central Fiduciaria, S.A.: <https://www.centralfiduciaria.com/blog/diferencias-entre-fraude-elusion-y-evasion-fiscal/>. (Visitado el 6 junio de 2023)
- Thornton, G., & Martínez, J. (12 de abril de 2022). "Principales actualizaciones sobre la aplicación global del segundo pilar". Grant Thornton: <https://www.grantthornton.es/perspectivas/fiscal/principales-actualizaciones-sobre-la-aplicacion-global-del-segundo-pilar/>. (Visitado el 19 de junio de 2023)
- ToroFinance. (2023). "Filiales de empresas Españolas en el Exterior". Toro Finance. <https://www.torofinance.es/filiales-de-empresas-espanolas-en-el-exterior/>. (Visitado el 5 de junio de 2023)
- Valenciaplaza. (11 de abril de 2023). "Ferrovial defiende que su traslado sí tiene razones económicas para acogerse a las ventajas fiscales". Valencia Plaza. <https://valenciaplaza.com/ferrovial-defiende-traslado-tiene-razones-economicas-ventajas-fiscales>. (Visitado el 15 de junio de 2023)
- Westreicher, G. (28 de mayo de 2019). "Elusión fiscal - Qué es, definición y concepto | 2023". Economipedia. <https://economipedia.com/definiciones/elusion-fiscal.html>
- Wier, L. S. (noviembre de 2022). Global Profit Shifting, 1975-2019. NBER. [Archivo PDF] https://www.nber.org/system/files/working_papers/w30673/w30673.pdf. (Visitado el 22 de junio de 2022). (Visitado el 22 de junio de 2023)

XIV. TEXTOS LEGALES

Código de Comercio [CC]. Real Decreto del 22 de Agosto de 1885. Artículo 42. 1885 (España)

Código Penal Español [CP]. Ley 10/1995, de 23 de noviembre. Título XIV de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social. 1995 (España).

Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo. Por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior. Art. 12.

Directiva (UE) 2022/2523 del Consejo. 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. Art. 1, 2,4,5,27,28,29,30,33,34,44,49 y 55.

Ley 27/2014. Del Impuesto de Sociedades. 27 de noviembre de 2014 (España)

Ley 27/2014. Del Impuesto de Sociedades. 27 de noviembre de 2014 (España)

La lucha contra la evasión fiscal: La propuesta de la OCDE para la implementación de un tipo mínimo global en el impuesto de sociedades.

Ley 5/2022. Por la que se modifican la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, y el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, en relación con las asimetrías híbridas. 9 de marzo de 2022 (España)

Real Decreto 1159/2010 [Ministerio de Economía y Hacienda]. Por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas y se modifica el Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre y el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre. 25 de septiembre de 2010 (España).

Real Decreto Legislativo 5/2004. Por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. 5 de marzo de 2004 (España)

Real Decreto 1159/2010. Por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas y se modifica el Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre y el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre. 17 de septiembre de 2010 (España)

Real Decreto 634/2015. Por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. 10 de julio de 2015 (España)

Versión Consolidada del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. 30 de marzo de 2010. Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. Art. 49-55.

XV. JURISPRUDENCIA CITADA

Tribunal Supremo. Sala Segunda de lo Penal. STS 190/2017.