Observaciones preliminares de la Fundación IMPUESTOS Y COMPETITIVIDAD al trámite de la Consulta Pública Previa sobre la transposición al Derecho español de la Directiva (UE) 2022/2523 del Consejo, de 15 de diciembre de 2022 ("Directiva"), 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

El objeto de este documento es compartir reflexiones del Patronato de la Fundación sobre cuestiones a considerar por el legislador español para acometer la transposición de la Directiva.

I. CUESTIONES GENERALES

1. Conveniencia de un mayor período de trámite de consulta pública previa

Consideramos que, para que una consulta pública en una materia tan compleja como la directiva pueda cumplir su propósito de pulsar los problemas de la normativa proyectada, sería conveniente que los plazos fueran más largos.

2. Naturaleza del Impuesto. Impuesto complementario nacional admisible

Es necesario aclarar la naturaleza del gravamen. ¿Se trata de un Impuesto sobre Sociedades ("IS") o es "una figura" aneja diferente? Del documento de consulta pública se infiere que se aprobaría una ley independiente ("norma propia con rango legal"), por lo que parece que se crearía un impuesto nuevo. Desde un punto de vista de Derecho comparado, este sería el enfoque adoptado por otras jurisdicciones de la UE como, por ejemplo, Alemania.
Ni que decir tiene que la transposición como figura impositiva independiente podría requerir efectuar distintas modificaciones de las leyes y normas que rigen los impuestos que actualmente conforman el Sistema Tributario español para hacer casar en éste las reglas de la Directiva.
Alternativamente, se podría regular como un régimen tributario especial del IS para facilitar su encaje con los Convenios para evitar la doble Imposición ("CDIs") y con el régimen foral.

Igualmente, habría que aclarar si España va a introducir el *"impuesto complementario nacional admisible*" (artículo 3(28) de la Directiva) y cómo y a partir de qué momento se implementaría.

Si se opta por incorporar un impuesto doméstico nacional, debe regularse cuál es la entidad que soporta la obligación tributaria principal.
A estos efectos, sería deseable poner a disposición de los contribuyentes un listado de países que establezcan un impuesto complementario doméstico nacional que sean válidos a efectos de Pilar Dos.

3. Ámbito territorial de aplicación del impuesto

El impuesto debería tener presente toda la arquitectura normativa necesaria en relación con la aprobación del mismo. En particular, en materia del concierto con el País Vasco y del convenio con Navarra.

Vinculado a lo anterior, habría que aclarar qué se entiende por jurisdicción y, en concreto, si España es una sola jurisdicción o los territorios históricos del País Vasco y Navarra son jurisdicciones separadas que deben aprobar su propia ley.

Si, respecto al Pilar Dos existe una única jurisdicción, podría plantearse la posibilidad de permitir una "consolidación ficticia" del resultado obtenido por las entidades de la jurisdicción española o

al menos una agregación de magnitudes a los efectos del artículo 16.9 Directiva (esto es, computando conjuntamente entidades forales y de territorio común).

4. Necesidad de claridad en su transposición

Para configurar los elementos esenciales del tributo y un correcto cumplimiento de la reserva de ley tributaria, es necesario que la ley que trasponga la Directiva utilice los conceptos propios de la normativa contable y fiscal que sean de uso habitual para el ordenamiento español.

Además, para lograr cierta claridad y evitar efectos indeseados, es recomendable que se introduzcan mecanismos que faciliten la aplicación de aquellas disposiciones de la Directiva (figuras jurídicas) que no se aplican de ordinario en el ordenamiento español. Esta norma debe tener como objetivo que su aplicación sea uniforme entre todos los Estados miembros de la Unión Europea.

Recomendamos las siguientes medidas:

- ✓ simplificar y reducir los términos definidos.
- ✓ mayor precisión en la terminología a utilizar en castellano.
- ✓ definiciones claras de los nuevos términos incluidos en la directiva (v.gr. impuestos cubiertos, créditos fiscales reintegrables, etc.). Se podría intentar elaborar una lista exhaustiva identificándolos con los conceptos que existen actualmente en la normativa del IS (créditos fiscales, activos y pasivos por impuesto diferido, etc.).

5. Definición del contribuyente

El Pilar Dos solo tiene sentido desde el prisma del grupo, pero técnicamente la Regla de Inclusión de Rentas ("RIR") y la regla de Beneficios Insuficientemente Gravados ("RBIG") funcionan a nivel individual, por lo que el contribuyente debería ser la persona jurídica residente en España, no el grupo de sociedades.

Resulta necesario tomar en consideración, entre otros, el caso de los establecimientos permanentes y las entidades fiscalmente transparentes, respecto a las que sería recomendable incorporar en la norma de rango legal el criterio administrativo de la Resolución de 6 de febrero de 2020, o incluso elaborar un listado de entidades que, habiendo sido constituidas en las jurisdicciones que conforman el Marco Inclusivo de BEPS, califican como entidades fiscalmente transparentes a efectos fiscales españoles.

Es necesario desarrollar los criterios de reparto individual de la obligación por RBIG, ya que la Directiva únicamente regula el reparto entre jurisdicciones, no a su vez entre entidades

6. Certeza y seguridad jurídica

la norma de transposición de la Directiva debería incluir mecanismos efectivos de resolución y de prevención de conflictos (v.gr. reconocimiento de APAs extranjeros) que permitan resolver y prevenir discrepancias que puedan surgir por diferencias de interpretación, o de aplicación de la norma por parte de los estados. por ejemplo, los ajustes por el principio de plena competencia en operaciones transfronterizas entre partes vinculadas (art. 16.4 de la Directiva).

7. Salvaguarda del sistema de fuentes del ordenamiento español.

(a) Principio de reserva legal

Parece que, según su preámbulo, la Directiva pretende dar fuerza normativa a las "Normas modelo de la OCDE y las explicaciones y ejemplos que figuran en los Desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía"[1]. Además, en el apartado 4.11 del documento de consulta pública, se indica que el desarrollo de las normas modelo de la OCDE sería incorporado de manera compatible con este principio.

Para que esto sea compatible con el sistema de fuentes y su interpretación según la jurisprudencia española, es necesario que la ley incluya tales comentarios, al menos con respecto a aquellos que traten elementos esenciales del impuesto, sin que quepa una mera remisión o que, al menos, se publiquen y actualicen resoluciones vinculantes para la Administración al efecto. Una mera remisión en el preámbulo al estilo del artículo 18 de la ley del IS ("LIS") podría ser cuestionable, puesto que la OCDE no maneja unas directrices únicas y está siendo objeto de continuos cambios (al menos por ahora).

Asimismo, es importante aclarar relevancia de las interpretaciones OCDE en los supuestos no previstos en la Directiva UE (v.gr. efectos del GILTI).

(b) Desarrollo Normativo

Se sugiere que la ley de transposición recoja expresamente habilitaciones para desarrollar la norma a medida que se acometan desarrollos por parte del Marco Inclusivo en BEPS y UE sin necesidad de modificar y actualizar la ley. Por ejemplo, dichos desarrollos podrían tener lugar a nivel doméstico mediante:

- ✓ La inclusión en la ley de transposición de una habilitación expresa para acometer desarrollos por vía reglamentaria.

[1] Comentario a las Normas modelo contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (Pilar Dos) emitido por el marco inclusivo de la OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, así como el marco para la aplicación de las reglas GloBE, en particular su régimen de protección" (considerando 24).

- ✓ La contemplación de una habilitación en beneficio del Ministerio de Hacienda para que proceda mediante órdenes ministeriales.
- ✓ El reconocimiento del empleo activo de disposiciones interpretativas o aclaratorias en los términos del artículo 12.3 de la Ley General Tributaria.

(c) Regulación de los Puertos Seguros

La ley deberá confirmar la aplicación en España de los puertos seguros temporales y transitorios. La Directiva únicamente contiene una habilitación para que resulten de aplicación, pero no son objeto de desarrollo.

El puerto seguro transitorio debería ser incorporado en la norma legal pues hay suficiente amparo en el artículo 32 de la Directiva.

Sería necesario aclarar que los puertos seguros se pueden aplicar en la jurisdicción de la matriz, tal y como parece ser el entendimiento de la Comisión europea.
Asimismo, a los efectos de proveer seguridad jurídica a los contribuyentes en la aplicación de los puertos seguros transitorios, sería deseable el establecimiento de mecanismos de revisión *a priori* de los criterios incluidos en la información país por país (o *Country-by-Country Reporting*) para verificar que dicha información "cualifica" a los efectos de los cálculos de dichos puertos seguros transitorios.

(d) Ejemplo de otros países

Un ejemplo de forma de transposición que tiene en cuenta las dificultades en la transposición es el caso de Alemania. El día 20 de marzo de 2023 el Ministerio de Finanzas alemán publicó el borrador de legislación doméstica por la que se procede a la transposición de la Directiva. Dicha transposición tendría lugar a través de una ley fiscal independiente que replicaría, casi en su totalidad, las reglas de la Directiva. Las pequeñas desviaciones contempladas en la norma responden, principalmente, a los ajustes para hacer casar las reglas de imposición mínima con otras figuras impositivas domésticas, a la introducción de un impuesto mínimo doméstico cualificado y a la introducción de un puerto seguro con respecto al impuesto mínimo doméstico cualificado que pudiera resultar de aplicación en terceras jurisdicciones.

Otro ejemplo de flexibilidad en la legislación de Pilar Dos es Suiza, que ha planteado una reforma constitucional que permita implementar las reglas de Pilar Dos a través de Ordenanzas Temporales, como mecanismo de legislación rápido y flexible. Mediante esta opción, se otorgan poderes al gobierno federal para aprobar y modificar la legislación de forma ágil a medida que vayan surgiendo nuevos acontecimientos, sujeto a corroboración parlamentaria posterior, pero sin tener que pasar por el complejo proceso legislativo de este país en cada momento que proceda una adaptación legislativa.

8. Plazo de trasposición y efectos temporales.

La normativa de transposición debe tener en cuenta que los Estados miembros aún no han acordado puntos esenciales para su implementación (v.gr. artículo 32 sobre puertos seguros), por lo que no debería entrar en vigor ni desplegar efectos hasta que transcurra un plazo razonable para que los agentes puedan implementar los acuerdos que los Estados miembros alcancen en el futuro sobre los puntos esenciales que quedan abiertos.

La excepción del artículo 50 Directiva para países con 12 grupos o menos requiere que la RBIG opere ya en 2024, pero en el documento de consulta pública se dice que la RBIG opera en 2025.

Es necesario concretar los plazos para comunicar la aplicación de los puertos seguros transitorios en el periodo 2024-2026.

Se recuerda que debe descartarse la integración forzosa al quinto año de pasivos por impuestos diferidos generados antes de la fecha de efectos de la Directiva. En este sentido, debe tenerse en cuenta que la guía administrativa, publicada por la OCDE en febrero de este año, incluye una modificación en el apartado 6.3 de los comentarios al artículo 9.1.1. de las Normas Modelo de la OCDE (correspondiente al artículo 47 de la Directiva) en el que se indica que los atributos importados transitoriamente no se ven afectados por determinados ajustes, entre ellos, el previsto en el artículo 4.4.4. de las Normas Modelo (correspondiente con el artículo 22.7 de la Directiva), que es el que impone esta integración forzosa de los pasivos diferidos sin fecha concreta de reversión.

9. Régimen Sancionador

La Directiva insta a los Estados miembros a adoptar todas las medidas necesarias para garantizar su aplicación efectiva, de manera que las sanciones deberán ser "efectivas, proporcionadas y disuasorias" (art. 36) y refiere directamente a los Estados miembros la regulación de las sanciones aplicables en caso de infracción de las disposiciones nacionales adoptadas en virtud de la transposición de la Directiva. Sería conveniente aclarar si se va a prever un régimen sancionador específico o habrá una remisión a la Ley General Tributaria ("LGT").
Adicionalmente, sería necesario tener en cuenta el régimen transitorio de atenuación de sanciones previsto en el documento de la OCDE *"Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules (Pillar Two)"* y la doctrina jurisprudencial del TJUE en materia sancionadora.

10. Opciones aplicables en España

Aclarar qué opciones va a incluir España y apuntar la necesidad de tener todas:

- ✓ Opciones sobre ajustes: gastos por pagos basados en instrumentos de patrimonio o la eliminación de ingresos y gastos procedentes de transacciones entre entidades del mismo país.
- ✓ Opción para trasladar las pérdidas hacia delante mediante un activo por impuesto diferido estimado, atribuible a pérdida admisible.

- ✓ Exclusión de minimis: opción impuesto complementario cero si el volumen de negocio y ganancias o pérdidas inferiores a 10M y 1 M, respectivamente, en un país.
- ✓ Opción anual de entidad sujeta a un régimen tributario de distribución admisible a incluir el "impuesto de presunta distribución" en sus impuestos cubiertos ajustados.

11. Normativa Contable aplicable

Establecer el marco contable para la determinación de la cuenta de ganancias y pérdidas admisibles: posibilidad de utilización del Código de Comercio y normas de desarrollo en lugar de IFRS. Evitaría discriminaciones entre contribuyentes en función de su normativa de elaboración de las cuentas anuales consolidadas (además, evitaría el problema de la deducción de fondos de comercio – cuando lo sean - que no son amortizables en IFRS).

II. ASPECTOS CONCRETOS

1. Determinar si los pasivos por impuestos diferidos "reflejados o consignados" son aquellos reflejados en las cuentas financieras de las entidades tal y como exige el artículo 47.2 de la Directiva y menciona el apartado 4.9 del documento de consulta pública, o si se tomarán en consideración también los que figuren en la memoria porque no hayan superado el criterio de reconocimiento contable, como apunta claramente el apartado 17 de la guía administrativa en el nuevo apartado 6.3 de los Comentarios. Para evitar esta inseguridad, sería conveniente proteger mediante normativa contable o resolución del ICAC los activos por impuestos diferidos contabilizados antes de la entrada en vigor de la Directiva.

   En este sentido, precisar si los impuestos por activos/pasivos diferidos por diferencias temporales no registradas contablemente (i. e. por gastos financieros no deducibles por la limitación genérica del 30% del beneficio operativo / €1m) afectan al impuesto cubierto o es necesario que estén registradas contablemente.

2. Aclarar que cuando se aplique el artículo 49 de la Directiva por tratarse de una entidad en la primera fase de expansión, y como consecuencia no se devenga el impuesto complementario, tampoco es necesario realizar el cálculo del mismo. La Directiva no está clara en este sentido, pero una interpretación distinta no tendría lógica ya que se trata de simplificar las obligaciones de este tipo de entidades.

3. Determinar los efectos de una inspección en España que suponga un ajuste fiscal en una entidad que haya abonado un impuesto complementario y que, de haberse tenido en cuenta el ajuste derivado de la inspección, no se hubiese generado el impuesto complementario.

4. Aclarar qué se entiende en España por "crédito fiscal reembolsable admisible" y su tratamiento a efectos del Pilar Dos, sobre todo en casos de sociedades en situación de pérdidas o con beneficio reducido. En este sentido, sería necesario confirmar que las

monetizaciones de deducciones constituyen créditos reembolsables admisibles (es decir, que computan como ingreso ordinario y no como ingreso por IS) y en qué condiciones el I+D+i o las deducciones por producciones cinematográficas monetizables pueden tener dicha consideración (artículo 3(38) de la Directiva).

5. Aclarar que la pérdida derivada de la liquidación de una filial no es una "pérdida derivada de la enajenación de una participación en propiedad" y, por lo tanto, la pérdida de capital generada para la matriz, en aquellos supuestos en los que no se trate de la enajenación de una participación de cartera, se puede considerar a efectos de la renta GloBE ya que se trata de una pérdida final. De esta forma el tratamiento sería igual que permite el artículo 21.8 de la LIS (artículo 16.1.c)(iii) de la Directiva).

6. Aclarar en qué supuestos se aplicaría la norma que limita la deducibilidad de intereses prevista en el artículo 16.8.de la Directiva.

7. Especificar cómo juegan los subcontratistas a la hora de computar los gastos de personal para la exclusión de rentas vinculada a la substancia económica.

8. Especificar que las concesiones administrativas se computan a la hora de cuantificar los activos fijos para la exclusión de rentas vinculada a la substancia económica, incluido expresamente en los Comentarios de la OCDE.

9. Regular los ajustes por "dividendos excluidos" y rentas positivas o negativas cuando la participación está entre el 5-10% y en general cómo va a jugar el régimen de exención español con el ajuste por dividendos/ganancias.

   ¿Se asignaría el 1,25% español a la entidad que genera el beneficio (como en el caso de la retención en la fuente sobre dividendos) o a la entidad socia (por ser esta la que percibe la renta exenta)?

   En todo caso, lo cierto es que, dado que por su naturaleza no supone ni puede suponer un gravamen efectivo de la renta, el 1,25% de cuota "asociada" al dividendo/plusvalía exento no debería suponer una reducción de impuestos cubiertos por considerarse vinculado con rentas excluidas (artículo 21.3.a) Directiva). Lo contrario supondría computar el gravamen bruto del dividendo, cuando el gasto por impuesto corriente solo tiene sentido evidentemente sobre renta neta.

10. Regular las reglas sobre la presentación de declaración informativa[2] (que tienen bastante desarrollo en la Directiva y en la documentación de la OCDE) y sobre la obligación y, especialmente, forma de pago. La obligación está clara pero, por el momento, no se ha regulado cómo procederá la Entidad Matriz Última ("EMU")/ Entidad Matriz

[2] Probablemente esto sea, en parte, para la Orden que regule el Modelo a presentar y no para la elaboración el Anteproyecto

Parcialmente Participada ("EMPP") o a quién corresponde a liquidar el impuesto mínimo y se remite a estos efectos a las jurisdicciones[3].

11. Respecto a los impuestos cubiertos: parece claro que estarían incluidos el IS y el Impuesto sobre la Renta de No Residentes ("IRNR"), pero habría que aclarar si el Impuesto sobre Actividades Económicas ("IAE") es un impuesto cubierto (artículo 20.1 de la Directiva), especialmente en atención al criterio que pueden tomar otras jurisdicciones con recargos locales a su IS.

12. Aclarar qué sucede cuando no se tiene acceso a la información del perímetro del grupo de la EMU, por ejemplo, en una Entidad Matriz Intermedia ("EMI") (asumiendo que en el país de la EMU no aplicase Pilar Dos).

13. Determinación del Resultado. Ajustes:

- ✓ Por gasto por impuesto: Redacción clara en torno a la obligación de ajustar el IS e impuestos nacionales cubiertos, así como cualquier otro impuesto extranjero idéntico o análogo a los anteriores (artículo 16.1.a) de la Directiva).
- ✓ Exención de dividendos (artículo 16.1.b) de la Directiva):
  - Redacción clara en torno a la exigencia de que el 10% de umbral de participación haga referencia a derechos políticos y económicos.
  - El análisis por carteras y no como posición subjetiva de socio que se indica en los Comentarios y en las Normas Modelo de la OCDE (ejemplo en el artículo 3.2.1(b) e), pero que no aparece en la redacción de la Directiva del Pilar Dos, es incompatible con la Directiva Matriz-Filial ya que supondría un gravamen indirecto del dividendo obtenido por una entidad que cumple la definición de sociedad matriz. Por ello debería descartarse expresamente en la redacción doméstica del concepto de dividendo excluido (sería un ejemplo de lo que el propio apartado 4.11 del documento de consulta pública reconoce: la incorporación de los criterios de la OCDE procede "en la medida en que sean coherentes con la Directiva y el Derecho de la Unión").

14. Funcionamiento RBIG:

- ✓ Aclarar cómo se aplicará la RBIG en España y su potencial impacto en el IS. Determinar si la RBIG va a suponer un pago o una limitación a la deducción de gastos en

[3] Párrafo 1 del artículo 8.1 de los Comentarios a las Model Rules; Párrafo 4 del Background del documento de consulta pública emitido por la OCDE relativo a la declaración GloBE

caso de pérdidas. Por operatividad, recomendamos optar por la opción de gravamen efectivo y no como limitación a la deducción de gastos (artículo 12.1 de la Directiva).

- ✓ En la transposición doméstica deberían respetarse los supuestos concretos de aplicación de la RBIG que se derivan de los artículos 12 y 13 de la Directiva; esto es, cuando un grupo tenga una EMU comunitaria, la RBIG solo aplica si dicha EMU es una entidad excluida. Puesto que así se ha configurado la Directiva, nunca debería devengar RBIG el supuesto de un grupo con EMU comunitaria no excluida, aun cuando no todo el gravamen complementario sea recaudado mediante RIR.

15. Respecto a los puertos seguros, no es totalmente claro si el test de beneficio rutinario debe calcularse con los porcentajes definitivos del 5% o con los porcentajes transitorios para 2024-2026.

16. Cargos a reservas deducibles: como posible solución, contablemente se podría establecer que el efecto fiscal se impute también en reservas (así, no generaría un ingreso por IS computable a efectos de tributación mínima).

17. Abordar la problemática de los regímenes especiales, especialmente:

    - ✓ SOCIMIs: las SOCIMIs podrían salvarse por alguno de los artículos de la Directiva (artículos 2.3 y 3.32 – Entidades Excluidas - y artículo 39 - Entidad matriz última sujeta a un régimen de deducibilidad de dividendos), pero sería muy conveniente confirmación en la normativa de transposición.

      Cooperativas especialmente protegidas, considerando su aportación a la economía social y el impacto que podría representar la Directiva en su régimen fiscal.