

ANÁLISIS DEL IMPUESTO MÍNIMO EFECTIVO GLOBAL SOBRE MULTINACIONALES

Pilar 2: Principios Generales, Ámbito y Mecanismos de Aplicación

EQUIPO GLOBAL DE IMPUESTOS

25 Abril 2022

Contactos:

Cristian Lucas-Mas

Ana Cebreiro Gómez

Trabajo financiado por el [Global Tax Program](#)



TERMINOLOGÍA (I)

A fecha de la presente presentación, NO existe una versión oficial en español de los documentos relativos al Pilar 2, que incluyen:

- Reglas marco GloBE (*Model GloBE rules*) – 20 Diciembre 2021
- Comentarios reglas GloBE (*Commentary to GloBE rules*) – 14 Marzo 2022
- Ejemplos ilustrativos (*Illustrative examples*) – 14 Marzo 2022

En base a la [Declaración sobre el enfoque de dos pilares \(8 Octubre 2021\)](#) hemos traducido los siguientes términos de la siguiente manera:

- *Global Anti-Base Erosion (GloBE) rules* = Reglas globales contra la erosión de las bases imponibles o “Reglas GloBE”
- *Top-up Tax* = Impuesto complementario
- *Effective Tax Rate* = Tasa impositiva efectiva = acrónimo **ETR** (*siglas en inglés*)
- *Ultimate Parent Entity* = Sociedad matriz última = acrónimo **UPE** (*siglas en inglés*)
- *Constituent Entity* = Entidad integradora

TERMINOLOGÍA (II)

- *Income Inclusion Rule* = Regla de inclusión de renta = acrónimo **IIR** (*siglas en inglés*)
- *Undertaxed Payment Rule* = Regla sobre Pagos Insuficientemente Gravados = acrónimo **UTPR** (*siglas en inglés*)
- *Subject-to-Tax Rule* = Cláusula de Sujeción a Impuestos = acrónimo **STTR** (*siglas en inglés*)
- *Qualified Domestic Minimum Top-up Tax* = Impuesto complementario nacional mínimo cualificado = acrónimo **QDMTT** (*siglas en inglés*)
- *Covered Taxes* = Impuestos comprendidos para efectos de las reglas GloBE
- *GloBE Income* = Renta tributable calculada conforme a las reglas GloBE
- *Substance-based Carved Out* = Exclusión de renta por actividad sustancial
- *Controlled Foreign Company* = Sociedad extranjera controlada = acrónimo **CFC** (*siglas en inglés*)
- *Partially Owned Parent Entities* = Sociedades matrices de propiedad parcial = **POPE** (*siglas en inglés*)
- 2 • *Safe Harbours* = Regímenes de protección

UN NUEVO RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNACIONAL 2.0

ANTES

RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNACIONAL 1.0

- Requisito de presencia física
- Principio de plena competencia (PT)
- Principio de beneficio
- Tributación en fuente de renta activa
- Tributación en residencia de renta pasiva

AHORA

RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNACIONAL 2.0

- Falta de presencia física (Cuantía A)
- Enfoque formulista (Cuantía B)
- Principio de impuesto único (Pilar 2)
- Tributación por jurisdicción residual para evitar la doble no tributación:
 - ✓ Tributación en residencia de renta activa (IIR)
 - ✓ Tributación en fuente de renta pasiva (UTPR & STTR)

PILAR 2: PRINCIPIOS GENERALES

OBJETIVOS DE POLÍTICA TRIBUTARIA

1. Asegurar que las multinacionales pagan una tasa mínima de impuestos en cada jurisdicción en que tienen actividad
2. Reducir el incentivo para trasladar beneficios a jurisdicciones de baja o nula tributación (BEPS)
3. Establecer un suelo a la competencia en materia tributaria entre países

ENFOQUE COMÚN

- Los miembros del Marco Inclusivo NO están obligados a adoptar el Pilar 2
- Si lo adoptan, deben aplicar las reglas GloBE de manera consistente y conforme a los objetivos del Pilar 2
- Deben aceptar la aplicación de las reglas GloBE por los otros miembros

IMPLEMENTACIÓN

- Pilar 2 se basa en el proyecto BEPS
- Efectividad de reglas GloBE exige una implementación coordinada en las distintas jurisdicciones
- Consultas nacionales para trasponer reglas GloBE a las leyes nacionales

PILAR 2: REGLAS DE COBRO

REGLAS GLOBE

REGLA de INCLUSIÓN de RENTA (IIR)

- Impuesto complementario de matriz (UPE) por renta subgravada de sus filiales
- Es como impuesto mínimo (GILTI)
- Protege la base tributaria de UPE

REGLA sobre PAGOS INSUFICIENTEMENTE GRAVADOS (UTPR)

- Norma aplica en defecto de IIR
- Deniega deducciones o ajustes equivalentes por pagos subgravados
- Asignación basada en localización de activos tangibles y empleados

REGLAS NO-GLOBE

CLÁUSULA de SUJECCIÓN a IMPUESTOS (STTR)

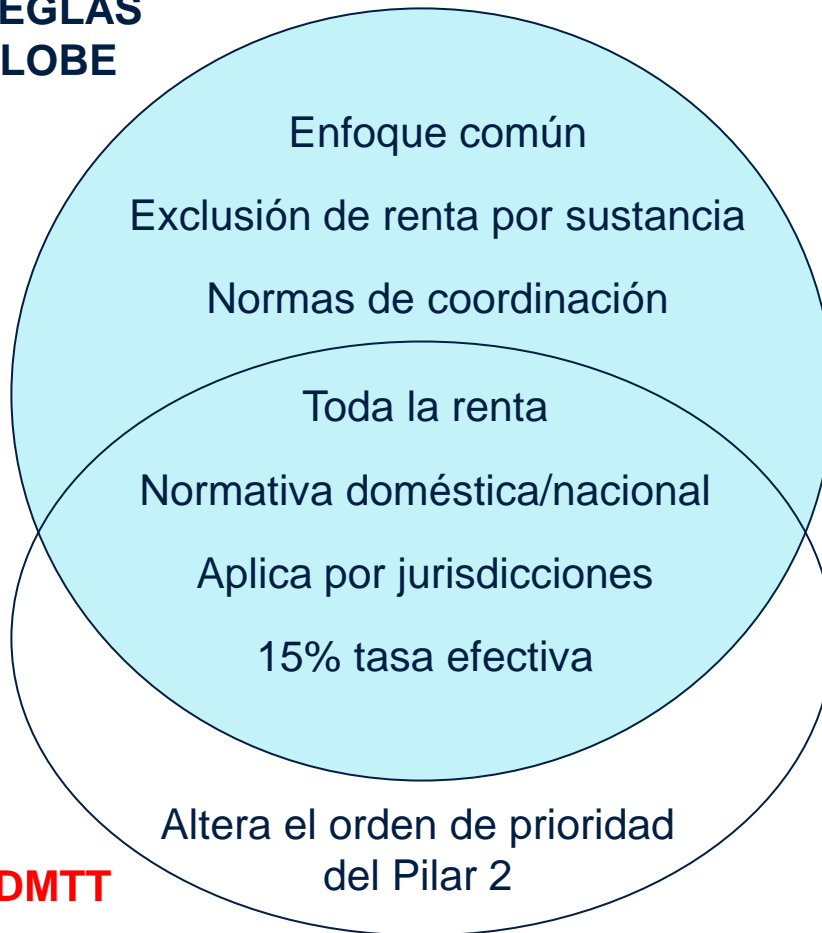
- Deniega beneficios del tratado si no se acredita la tributación a la tasa mínima
- Aplica a determinados pagos vinculados
- Acreditable como impuesto comprendido para efectos de las reglas GloBE
- Requiere modificar normativa y tratados

IMPUESTO COMPLEMENTARIO NACIONAL MÍNIMO CUALIFICADO (QDMTT)

- Impide la aplicación de las IIR y UTPR
- Recauda impuesto mínimo del Pilar 2
- Acreditable contra el impuesto complementario

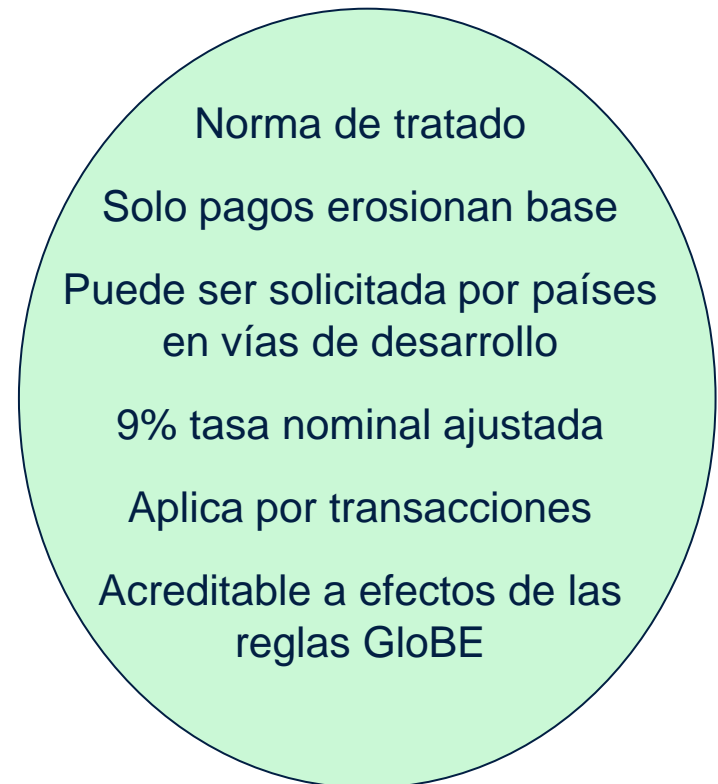
PILAR 2: DISEÑO DE LAS REGLAS

REGLAS GLOBE



QDMTT

CLAUSULA DE SUJECIÓN A IMPUESTOS (STTR)

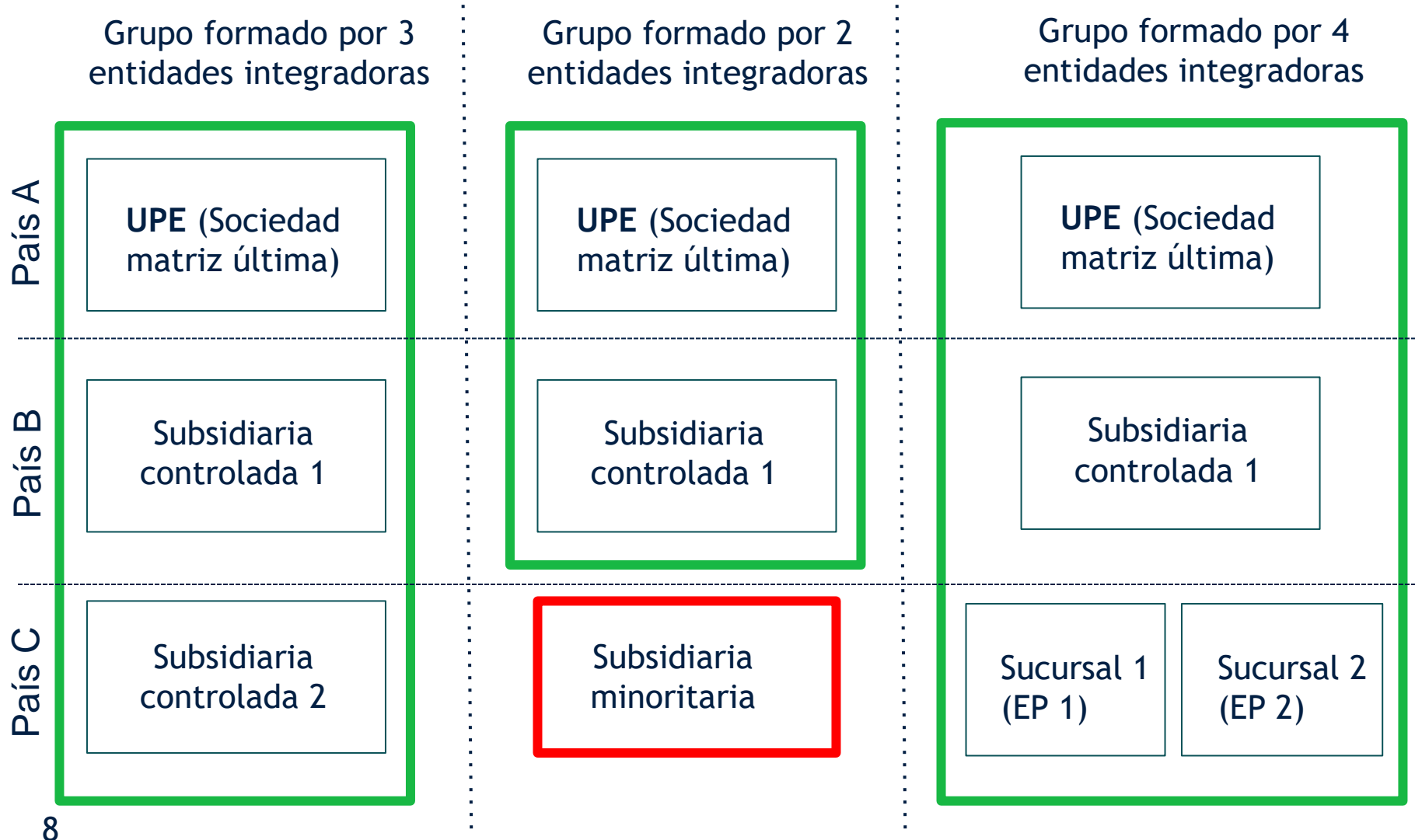


REGLAS GLOBE: ÁMBITO DE APLICACIÓN

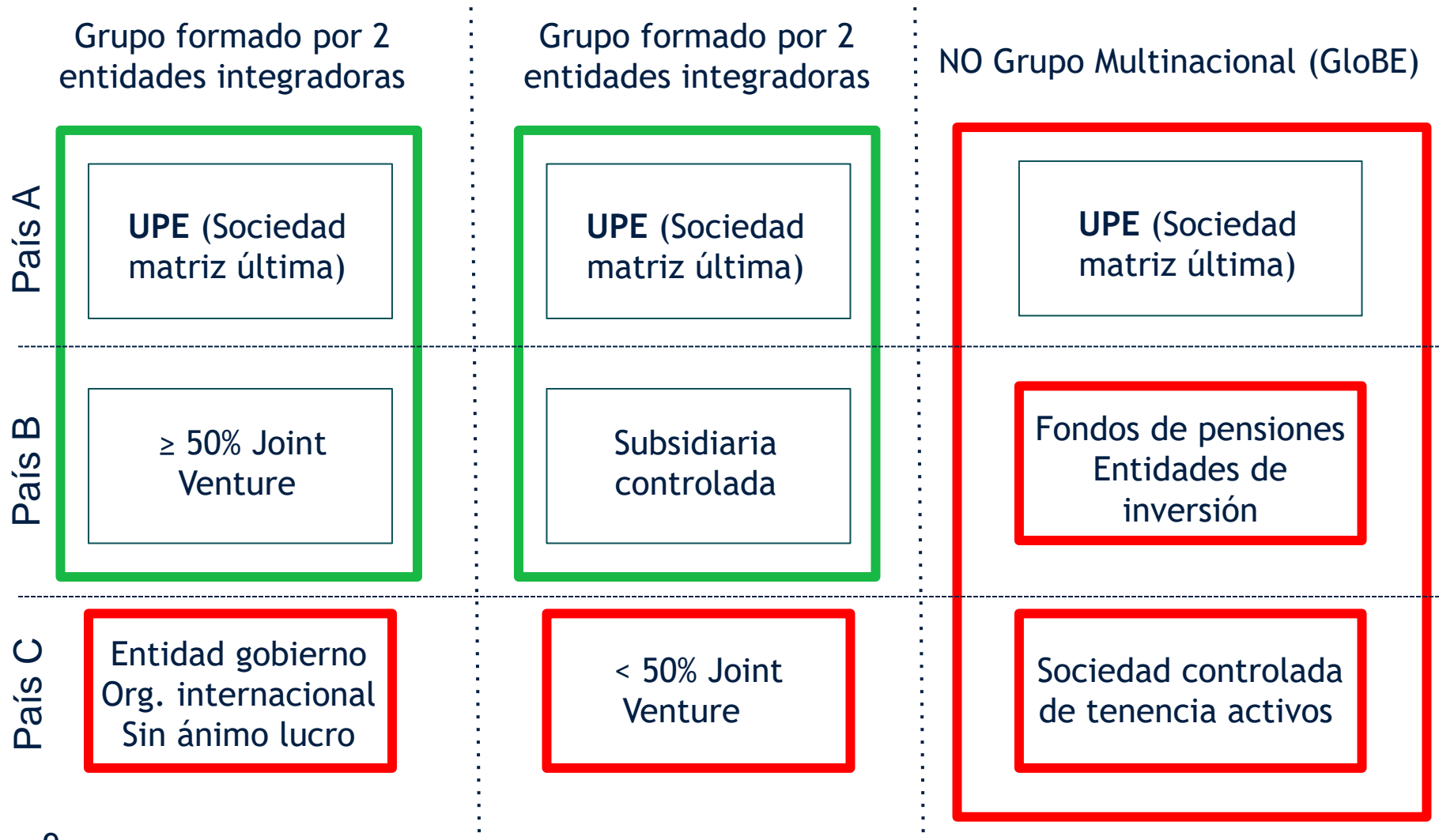
Escenario	Grupo Multinacional <i>¿Tiene el negocio actividad en más de una jurisdicción?</i>	Ingresos >750 M € <i>Ingresos consolidados en al menos 2 de los 4 años fiscales previos</i>	¿Dentro del ámbito de aplicación?
#1	✓	✓	✓
#2	✓	✗	✗
#3	✗	✓	✗
#4	✗	✗	✗

- Estas reglas son similares a las reglas del Informe País por País (CbCR) y en la práctica significa que solo estarán dentro del ámbito de aplicación aquellas multinacionales que también estén dentro del ámbito del CbCR.
- Reglas con umbrales especiales aplican a fusiones, escisiones y grupos multi-matriz.

REGLAS GLOBE: GRUPO MULTINACIONAL

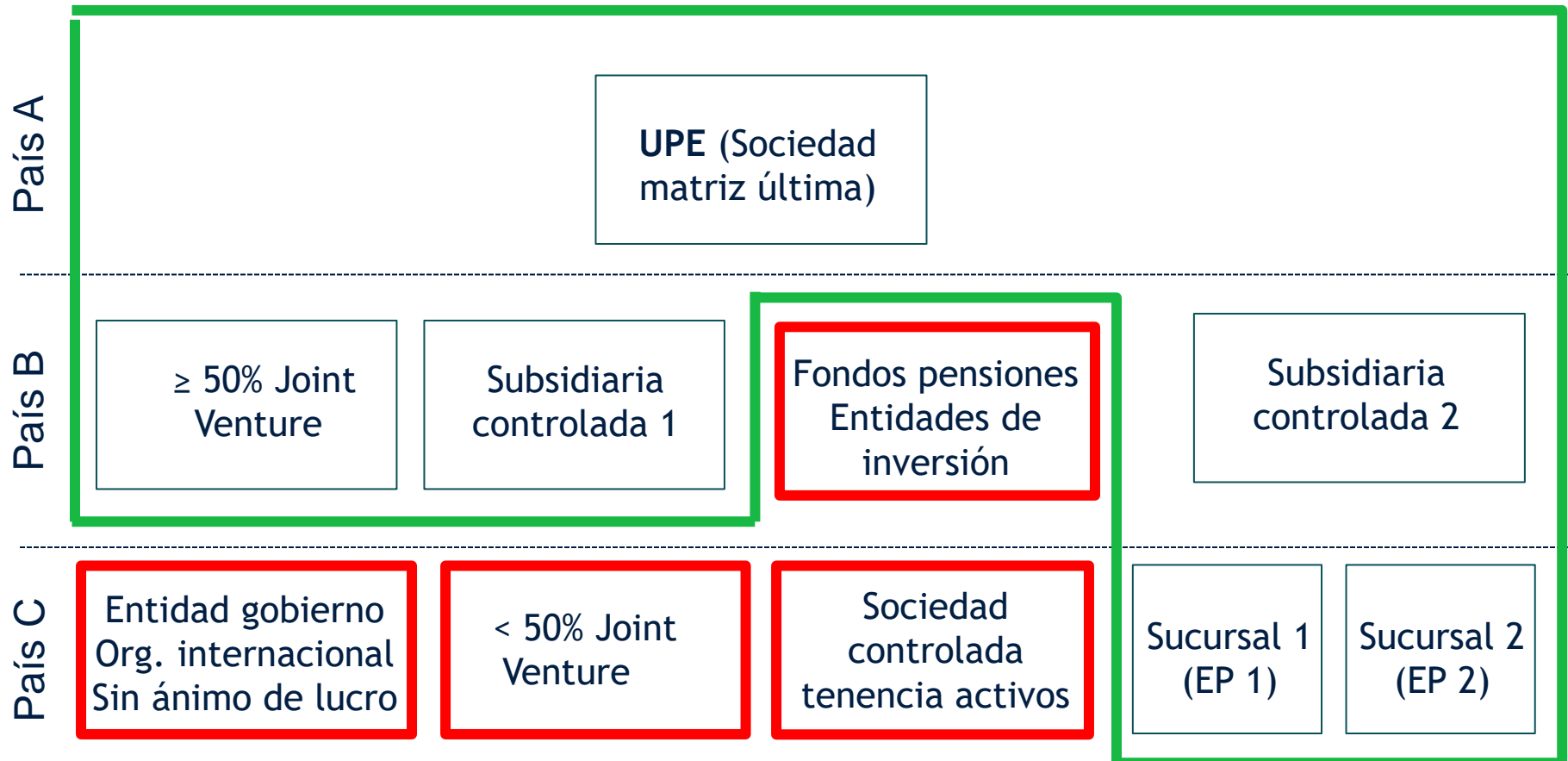


REGLAS GLOBE: REGLAS ESPECIALES & ENTIDADES EXCLUIDAS



REGLAS GLOBE: ENTIDADES INTEGRADORAS

Grupo formado por 6 entidades integradoras



REGLAS GLOBE: TASA IMPOSITIVA EFECTIVA & IMPUESTO COMPLEMENTARIO

Impuestos comprendidos
calculados por jurisdicción

Renta tributable GloBE
calculada por jurisdicción

= Tasa impositiva efectiva (ETR)
calculada por jurisdicción



Exceso de beneficio calculado por jurisdicción
=
Renta GloBE – Exclusión renta por sustancia



% Tasa complementaria
=
Tasa mínima – ETR



Impuesto complementario = (Exceso beneficio x % tasa complementaria) - QDMTT

REGLAS GLOBE: PASOS PARA CALCULAR LA TASA IMPOSITIVA EFECTIVA

Paso 1: Identificar qué entidades integradoras se sitúan en la jurisdicción

Paso 2: Calcular la renta imponible según las reglas GloBE para incluirla en denominador

Paso 3: Realizar ciertos ajustes al resultado contable financiero

Paso 4: Determinar los impuestos pagados por entidad integradora para el numerador

ETR – PASO 1: IDENTIFICAR ENTIDADES INTEGRADORAS EN LA JURISDICCIÓN

- La mayoría de las entidades integradoras estarán ubicadas en la jurisdicción en la cual sean residentes fiscales. A falta de residencia fiscal, la entidad estará ubicada en el país donde fue creada.
- Las entidades transparentes (como las asociaciones) se tratan como entidades integradoras “sin nacionalidad” y su tasa impositiva efectiva se calcula por separado de los ingresos y los impuestos de otras entidades.
- Las reglas marco del Pilar 2 distinguen entre entidades transparentes y sus propietarios.
- Los establecimientos permanentes están ubicados en la jurisdicción en la que reciben el tratamiento de establecimiento permanente.
- Las reglas marco también incluyen una disposición de desempate en caso de que una entidad integradora esté ubicada en más de una jurisdicción.

ETR – PASO 2: CALCULAR LA RENTA TRIBUTABLE GLOBE (DENOMINADOR)

- Se basa en el resultado contable financiero de la entidad, al que luego se aplican ajustes.
- Los ajustes están destinados a alinear más la renta tributable GloBE (denominador en el cálculo de la tasa impositiva efectiva) con el resultado de la ganancia imponible en esa jurisdicción.
- Los ingresos deben calcularse de acuerdo con la norma contable de su sociedad matriz última (UPE) y, por lo tanto, reflejar sus estados financieros consolidados.
- La sociedad matriz última (UPE) debe preparar sus cuentas conforme a un estándar contable aceptable o corregir cualquier diferencia material permanente que pueda dar una ventaja competitiva desleal.
- En ciertos casos, se permite al grupo multinacional calcular los ingresos de la entidad en base a la norma contable que utiliza para preparar sus propios estados financieros, siempre que la información sea fiable y se ajusten las diferencias superiores a 1 M. €

* ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS: RESUMEN

- Los estados financieros consolidados son estados contables que presentan los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos y flujos de efectivo de una matriz y sus subsidiarias como los de una sola entidad económica.
- La decisión de presentar estados financieros consolidados con subsidiarias generalmente se toma año a año y, a menudo, se elige debido a las ventajas impositivas o de otro tipo.
- El criterio para presentar un estado financiero consolidado con subsidiarias se basa principalmente en la cantidad de propiedad que la matriz tiene en la subsidiaria:
 - 50% o más de propiedad en una empresa generalmente la define como una subsidiaria y le da a la empresa matriz la oportunidad de incluirla a nivel consolidado.
 - En algunos casos, se puede permitir menos del 50% de la propiedad si la empresa matriz demuestra que la administración de la subsidiaria está alineada con la matriz.

ETR – PASO 3: REALIZAR AJUSTES AL RESULTADO CONTABLE FINANCIERO

- Los ajustes reflejan diferencias significativas entre los resultados contables y fiscales de las ganancias que no se revierten con el tiempo y por tanto tienen carácter permanente.
- Estos ajustes incluyen: (1) eliminar los ingresos por dividendos cualificados de la participación accionarial superior al 10% o mantenida durante más de 12 meses; (2) eliminar ganancias o pérdidas de la venta de participaciones por encima del 10%; (3) eliminar ganancias y pérdidas derivadas de reorganizaciones; (4) ajustes para hacer frente a las ganancias y pérdidas por tipo de cambio; and (5) ajustes para abordar las diferencias entre el tratamiento fiscal y contable de beneficios de planes de pensiones.
- Además, las multinacionales pueden optar por: (1) eliminar las ganancias y pérdidas de las transacciones intragrupo dentro de la misma jurisdicción; (2) sustituir los gastos contables relacionados con pagos basados en acciones; y (3) ganancias y pérdidas fiscales sobre la base de realización de los mismos.

ETR – PASO 4: DETERMINAR LOS IMPUESTOS PAGADOS POR LA ENTIDAD

- Los impuestos comprendidos son los impuestos sobre la renta pagados en la jurisdicción.
- Los impuestos comprendidos incluyen: (1) impuesto sobre la renta de sociedades; (2) retención de impuestos; y (3) otros impuestos sustitutos del impuesto sobre sociedades.
- No se computan los impuestos sobre el trabajo ni los impuestos sobre las ventas.
- La cuantía de los impuestos comprendidos pagados se determina considerando el gasto por impuesto corriente registrado en los estados financieros.
- Esto luego está sujeto a ciertos ajustes, por ejemplo:
 - 1) Excluir cualquier impuesto que se pague con respecto a los ingresos excluidos de la renta tributable GloBE.
 - 2) Añadir cualquier impuesto comprendido que se haya tratado como un gasto en las cuentas (es decir, ajuste de impuestos diferidos por depreciación).

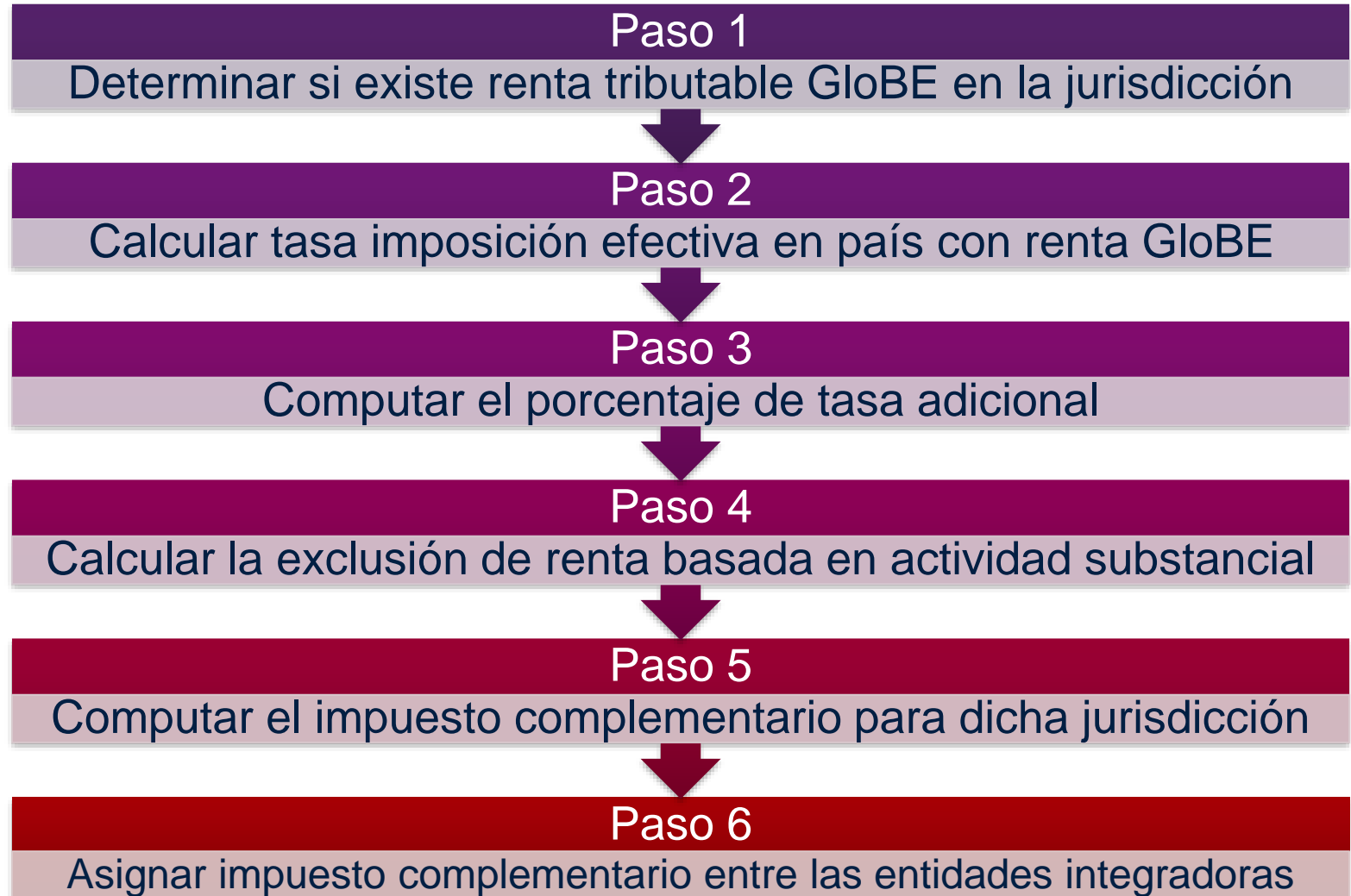
ETR – PASO 4: ASIGNAR IMPUESTOS ENTRE JURISDICCIONES

- Las reglas marco contienen reglas para asignar ciertos impuestos comprendidos entre jurisdicciones, para asignar el impuesto a la jurisdicción donde se reconoce el ingreso.
 - Por ejemplo, los impuestos pagados por una entidad (casa matriz) sobre las ganancias de sus establecimientos permanentes se asignan a la jurisdicción donde está ubicada la sucursal.
 - También, los cargos de la sociedad extranjera controlada (CFC) se trasladan hacia abajo para que el impuesto y la renta estén alineados. Existen reglas similares para entidades transparentes, entidades híbridas y acuerdos entre híbridas.
- Las retenciones por lo general se asignan a la entidad integradora que reconoce los ingresos en sus cuentas financieras (es decir, la entidad que soporta la carga del impuesto) en lugar de a la entidad que deduce el impuesto sobre el pago.
 - Como excepción a esta regla, destaca la retención de impuestos sobre dividendos.

ETR – PASO 4: CRÉDITOS FISCALES REEMBOLSABLES

- El tratamiento de los créditos fiscales en las reglas marco depende de si son reembolsables o no.
- Los créditos fiscales que son reembolsables dentro de los 4 años siguientes al año en que el contribuyente obtuvo el derecho al crédito se tratan como créditos fiscales reembolsables cualificados y se incluyen en la renta tributable GloBE de la entidad.
- En cambio, los créditos fiscales no reembolsables (o cuyo vencimiento es posterior a 4 años) se tratan, por el contrario, como una devolución de impuestos. Por lo tanto, el crédito se resta de los impuestos comprendidos y se excluye de la renta tributable GloBE.
- Estas reglas siguen de cerca el tratamiento contable pertinente y reflejan que el valor del crédito depende de la posición fiscal de la entidad cuando es a fondo perdido, mientras que un crédito fiscal reembolsable pagado con independencia de la rentabilidad de la entidad equivale a una subvención.

REGLAS GLOBE: PASOS PARA CALCULAR EL IMPUESTO COMPLEMENTARIO



IMPUESTO COMPLEMENTARIO – PASO 1: DETERMINAR SI HAY RENTA TRIBUTABLE GLOBE

- La ganancia se determina en cada jurisdicción simplemente sumando los ingresos y las pérdidas, calculadas conforme a las reglas GloBE, de todas las entidades integradoras radicadas en la jurisdicción
- Si el resultado de este cálculo es positivo, será necesario calcular la tasa impositiva efectiva (ETR) para esa jurisdicción.
- Las únicas excepciones a esto son:
 1. cuando la jurisdicción califique para la regla *de minimis*, que aplica cuando:
 - a. los ingresos GloBE en la jurisdicción son inferiores a 10 millones €, Y
 - b. la renta tributable GloBE en la jurisdicción es inferior a 1 millón €.
 2. cuando la jurisdicción califica para la aplicación de regímenes de protección GloBE

IMPUESTO COMPLEMENTARIO – PASO 2: CALCULAR TASA IMPOSITIVA EFECTIVA

- Este paso calcula la tasa impositiva efectiva (ETR) para las jurisdicciones con renta tributable GloBE neta para identificar aquellas jurisdicciones de baja o nula tributación.
- Para calcular la ETR, también se agregan los impuestos comprendidos ajustados de las entidades integradoras en la jurisdicción.
- El ETR se calcula dividiendo los impuestos comprendidos ajustados agregados por la renta tributable GloBE en la jurisdicción.
- El ETR se calcula para cada entidad apátrida individual sin mezclarse con otras entidades.
- Las entidades de inversión están obligadas a calcular su ETR de forma independiente sin mezclar o agregar sus resultados con los de otras entidades integradoras en la jurisdicción.
- El cálculo del ETR excluye cualquier ingreso o impuesto que pertenezca a los accionistas minoritarios.

IMPUESTO COMPLEMENTARIO – PASO 2: CALCULAR TASA IMPOSITIVA EFECTIVA

- La empresa multinacional puede optar por tratar a la entidad de inversión como una entidad transparente a los efectos de las reglas GloBE cuando el propietario de la entidad de inversión está sujeto a impuestos sobre el valor de mercado de las acciones.
- Cuando se haga la elección, los ingresos y cualquier impuesto asociado con esos ingresos se incluirán en el cálculo de ETR de la jurisdicción del propietario.
- El Pilar 2 también se aplica a los Joint Ventures que pertenecen al menos en un 50% al grupo multinacional, a menos que el Joint Venture sea una entidad excluida o sea un grupo multinacional dentro del ámbito de las reglas GloBE.
- Las ganancias y los impuestos del Joint Venture no se mezclan con otras entidades integrantes del grupo multinacional. Esto significa que la tasa impositiva efectiva del grupo Joint Venture se calcula por separado del resto del grupo multinacional.

IMPUESTO COMPLEMENTARIO – PASO 2: CALCULAR TASA IMPOSITIVA EFECTIVA

- Se aplican reglas especiales a las entidades constitutivas propiedad de minorías.
- En algunas situaciones, las normas financieras pueden exigir que las entidades se consoliden, aunque la matriz tenga menos del 50% de los derechos económicos.
- Se espera que esto sea relativamente poco común, pero hay algunas estructuras en las que se considera que una matriz tiene el control desde una perspectiva contable a pesar de que los inversores minoritarios posean (en conjunto) la mayoría de los derechos económicos sobre las ganancias.
- Las reglas marco incluyen disposiciones especiales donde la sociedad matriz última posee menos del 30% de los derechos de propiedad en una entidad que consolida.
- Estas reglas requieren que la ETR de estas entidades y sus subsidiarias se calculen por separado de cualquier otra entidad integrante del grupo multinacional.

IMPUESTO COMPLEMENTARIO – PASO 3: COMPUTAR PORCENTAJE DE TASA COMPLEMENTARIA

- El porcentaje de la tasa complementaria se calcula cuando la tasa impositiva efectiva (ETR) está por debajo de la tasa mínima del 15%.
- Esto se calcula restando el ETR de la tasa mínima y representa la tasa impositiva adicional que debe cobrarse sobre las ganancias subgravadas para alcanzar el mínimo.
- Este porcentaje de impuesto complementario se aplica a las ganancias que están del alcance de las reglas GloBE, que es la renta tributable GloBE después de la exclusión de renta por actividad sustancial.
- Este enfoque garantiza que la exclusión basada en la sustancia no aumente indebidamente la tasa impositiva efectiva (ETR) en la jurisdicción.

IMPUESTO COMPLEMENTARIO – PASO 4: CALCULAR LA EXCLUSIÓN DE RENTA

- Las reglas GloBE incluyen una excepción formulista que está diseñada para aproximarse al nivel de sustancia en la jurisdicción.
- Esto se basa en un porcentaje fijo de los costes de nómina de los empleados del grupo multinacional y los activos tangibles sitios en la jurisdicción.
- Esta cantidad luego se deduce de las rentas tributables netas GloBE en la jurisdicción.
- La exclusión se basará en el 5% del valor contable de los costes de nómina y activos.
- Hay un monto mayor en el período de transición que comienza el 1 de enero de 2023 y tiene una duración de 10 años.
- En este período, la exclusión de los costes de nómina será del 10% y luego se reducirá.
- Asimismo, la exclusión para activos tangibles será del 8% en el primer año y luego se irá reduciendo progresivamente.

IMPUESTO COMPLEMENTARIO – PASO 4: CALCULAR LA EXCLUSIÓN DE RENTA

- Los costes de nómina que califican para la exclusión incluyen:
 1. Sueldos y costes salariales.
 2. Beneficios para empleados que otorgan un beneficio personal directo al empleado (como seguro de salud y aportaciones a pensiones).
 3. Impuestos sobre la nómina y contribuciones a la Seguridad Social del empleador.
- En lo que se refiere al bien tangible:
 1. Se basa en el valor contable promedio (neto de la depreciación acumulada) en los estados financieros, y el activo debe estar ubicado en la jurisdicción.
 2. Los activos tangibles que califican incluyen propiedad, planta y equipo, recursos naturales, así como licencias para el uso de bienes inmuebles o explotación de recursos naturales.

IMPUESTO COMPLEMENTARIO – PASO 5: COMPUTAR EL IMPUESTO COMPLEMENTARIO

- El impuesto complementario para la jurisdicción se calcula restando la renta excluida por razón de sustancia de la renta tributable GloBE en la jurisdicción.
- Luego, el resultado se multiplica por el porcentaje de impuesto complementario.
- Algunos países pueden decidir introducir un impuesto complementario nacional mínimo cualificado (QDMTT) en respuesta al Pilar 2, a fin de garantizar que cualquier impuesto complementario de las entidades en su jurisdicción sea gravado en dicha jurisdicción.
- El impuesto complementario recaudado bajo la forma de impuesto complementario nacional mínimo cualificado (QDMTT) se resta del impuesto complementario calculado conforme reglas GloBE. Esto garantiza que no hay un exceso de tributación.
- Un impuesto nacional adicional mínimo se tratará como cualificado si impone un impuesto complementario a las entidades nacionales y se calcula conforme a las reglas GloBE.

IMPUESTO COMPLEMENTARIO – PASO 6: ASIGNAR IMPUESTO COMPLEMENTARIO ENTRE ENTIDADES

- El paso final es asignar el impuesto complementario jurisdiccional a las entidades integradoras ubicadas en la jurisdicción.
- La asignación del impuesto complementario a las entidades integradoras garantiza que:
 1. se coordinen las diferentes reglas de cobro (IIR y UTPR), y
 2. que solo se recaude el impuesto complementario apropiado para la jurisdicción, sin que se produzca un exceso o falta de tributación.
- Las reglas GloBE generalmente asignan el impuesto complementario entre las entidades integradoras en función de su proporción de la renta tributable GloBE en la jurisdicción.
- Hay reglas especiales para hacer frente a situaciones en las que se deben pagar impuestos adicionales cuando no hay renta tributable GloBE en la jurisdicción, como cuando se vuelve a calcular la tasa impositiva efectiva del año anterior.

PILAR 2: ANÁLISIS DE LAS REGLAS DE COBRO

REGLAS GLOBE

NORMA de INCLUSIÓN de RENTA (IIR)

- Impuesto complementario de matriz (UPE) por renta subgravada de sus filiales
- Es como impuesto mínimo (GILTI)
- Protege la base tributaria de UPE

REGLA sobre PAGOS INSUFICIENTEMENTE GRAVADOS (UTPR)

- Norma aplica en defecto de IIR
- Deniega deducciones o ajustes equivalentes por pagos subgravados
- Asignación basada en localización de activos tangibles y empleados

REGLAS NO-GLOBE

CLÁUSULA DE SUJECCIÓN A IMPUESTOS (STTR)

- Deniega beneficios del tratado si no se acredita la tributación a la tasa mínima
- Aplica a determinados pagos vinculados
- Acreditable como impuesto comprendido para efectos de las reglas GloBE
- Requiere modificar normativa y tratados

IMPUESTO COMPLEMENTARIO NACIONAL MÍNIMO CUALIFICADO (QDMTT)

- Impide la aplicación de las IIR y UTPR
- Recauda impuesto mínimo del Pilar 2
- Acreditable contra el impuesto complementario

REGLA DE INCLUSIÓN DE RENTA (IIR)

- La regla de inclusión de renta (IIR) toma el impuesto complementario calculado para una entidad integradora de baja tributación y luego asigna este impuesto a la matriz de la entidad.
- El IIR es conceptualmente similar a las normas de sociedades extranjeras controladas (CFC) en que se cobra un impuesto a la compañía matriz que se calcula en relación con los beneficios sometidos a baja tributación de sus subsidiarias.
- Las reglas marco incluyen un orden de prioridad que establece el orden en que se aplica la regla de inclusión de renta (IIR).
- Este orden de prioridad está diseñado para evitar la tributación excesiva que se produciría si varios países intentaran cobrar simultáneamente el mismo impuesto complementario.

IIR: EL ENFOQUE DE ARRIBA HACIA ABAJO

- La estructura básica es seguir un enfoque de arriba hacia abajo. Esto significa que la jurisdicción de la sociedad matriz última (UPE) generalmente tendrá la primera prioridad para recaudar el impuesto complementario.
- En consecuencia, otras jurisdicciones generalmente no pueden aplicar su IIR a otras sociedades matrices del grupo cuando la UPE está sujeta a una IIR cualificada.
 - La única excepción a esto es cuando los accionistas minoritarios poseen al menos el 20% de una sociedad matriz, más abajo en la estructura del grupo.
- Si la UPE no está sujeta a una IIR cualificada, otra sociedad matriz intermedia podrá aplicar la IIR y cobrar el impuesto complementario.
 - Las matrices intermedias son entidades que están controladas por la UPE y tienen participación accionarial en la Entidad integradora de baja tributación.
 - No obstante, quedan excluidas las entidades de inversión.

IIR: MÚLTIPLES MATRICES INTERMEDIAS

- También habrá estructuras en las que haya múltiples matrices intermedias que tengan un interés en la Entidad integradora de baja tributación.
- De acuerdo con el enfoque de arriba hacia abajo, a una matriz intermedia no se le cobrará la IIR si está controlada por otra matriz intermedia que está sujeta a una IIR.
- Sin embargo, la IIR no se desactivará cuando la sociedad matriz intermedia superior no controle a la sociedad matriz intermedia inferior.
 - En esta circunstancia, la matriz intermedia inferior cobrará su IIR y la matriz intermedia superior reducirá su participación en el impuesto complementario en la cuantía cobrada por la sociedad matriz intermedia inferior.
- Este mecanismo maximiza la cuantía del impuesto complementario recaudado mediante el mecanismo de la IIR, lo que a su vez reduce el impuesto complementario a recaudar por UTPR.

IIR: SOCIEDADES MATRICES DE PROPIEDAD PARCIAL (POPEs)

- Hay una excepción limitada al enfoque de arriba hacia abajo cuando una sociedad matriz intermedia es propiedad en más del 20% de inversionistas minoritarios ajenos al grupo.
- Estas entidades se denominan sociedades matrices de propiedad parcial (POPEs).
- La sociedad matriz de propiedad parcial (POPE) tiene los derechos de prioridad para aplicar la regla de inclusión de renta (IIR) a pesar del enfoque de arriba hacia abajo.
- La definición de POPE se cumple cuando los inversionistas minoristas poseen directa o indirectamente al menos el 20% de los intereses de propiedad en la sociedad matriz.
 - Por lo tanto, la definición de POPE no sólo cubre la sociedad matriz en la que los inversores minoritarios tienen directamente su propiedad,
 - pero también podría incluir subsidiarias de esa sociedad matriz,
 - Esto significa que algunas estructuras pueden incluir cadenas de POPEs.

IIR: REGLAS DE ORDEN DE PRIORIDAD PARA POPEs

- Hay reglas de ordenación para los POPEs, que generalmente darán prioridad a la POPE más elevada en la estructura.
 - Sin embargo, solo se requiere que una POPE inferior no aplique la IIR cuando es propiedad total de una POPE superior que está sujeta a la IIR cualificada.
- Si la POPE inferior es a su vez propiedad de múltiples accionistas, sean o no parte del grupo multinacional, la POPE inferior aplicará la regla de inclusión de renta (IIR).
- Las reglas marco de la OCDE exigen que cualquier sociedad matriz (ya sea una UPE, una matriz intermedia o una POPE) reduzca la cuantía del impuesto complementario que le corresponda en la medida de la parte cobrada por la POPE más abajo en la estructura.
- Esta reducción se limita a la parte del impuesto complementario cobrado por la matriz que refleja su participación en la POPE (es decir, que surge de su propiedad indirecta en la entidad de baja tributación).

IIR: ASIGNACIÓN A LA MATRIZ DE LA CUOTA DEL IMPUESTO COMPLEMENTARIO

- Cuando una sociedad matriz está sujeta a la regla de inclusión de renta (IIR), se le cobrará una cuantía basada en el impuesto complementario calculada para la Entidad integradora de baja tributación multiplicada por su “cuota asignable” de esa entidad.
- La cuota asignable es una medida de los derechos de la matriz sobre los beneficios de la entidad de baja tributación y se calcula conforme a los principios contables.
- Se calcula de manera hipotética qué parte de la renta tributable GloBE de la Entidad integradora de baja tributación sería objeto de consolidación por la sociedad matriz si preparara estados financieros consolidados.
- Las reglas marco de la OCDE requieren que el grupo multinacional haga ciertas suposiciones al realizar este cálculo, las cuales están diseñadas para garantizar que logre los resultados correctos.

REGLA SOBRE PAGOS INSUFICIENTEMENTE GRAVADOS (UTPR)

- La UTPR es el segundo mecanismo de cobro conforme a las reglas marco de la OCDE.
- Al igual que la regla de inclusión de renta (IIR), parte del cálculo del impuesto complementario.
 - Sin embargo, asigna el impuesto complementario entre jurisdicciones en las que el grupo tiene entidades integradoras en función de dónde se encuentran los activos tangibles y los empleados del grupo, en lugar de por los derechos de propiedad.
 - El impuesto complementario se cobrará a las entidades integradoras de la jurisdicción.
- La UTPR funciona principalmente como una norma que aplica en defecto de la IIR, ya que tiene como objetivo garantizar que se pague el impuesto complementario con respecto a una Entidad integradora sujeta a baja tributación cuando sus sociedades matrices están ubicadas en una jurisdicción que no aplica la regla de inclusión de renta (IIR).
 - Sin embargo, la UTPR también garantiza que las entidades sujetas a baja tributación en la jurisdicción de la UPE también estén sujetas a una tributación complementaria.

UTPR: INTERACCIÓN CON LA REGLA DE INCLUSIÓN DE RENTA (IIR)

- Las reglas marco de la OCDE contienen reglas que están diseñadas para dar prioridad a la IIR sobre la UTPR en el cobro del impuesto complementario cuando no lo hace la UPE.
- La norma UTPR no aplica:
 1. cuando la UPE esté sujeta a la IIR cualificada, o
 2. cuando todas las participaciones en la entidad integradora sujeta a baja tributación estén en manos de sociedades matrices que estén sujetas a una IIR cualificada.
- Sin embargo, la UTPR se aplicará cuando todos los intereses de una entidad integradora de baja tributación no estén en manos de sociedades matrices sujetas a una IIR cualificada.
 - Sin embargo, el impuesto complementario recaudado bajo la UTPR se reduce por la cuantía que se cobra conforme al IIR. Esto asegura que la IIR mantenga la prioridad.
 - Ejemplo: si el impuesto complementario asciende a 100 y 60 se cobran bajo una IIR, el impuesto complementario que se asigne conforme a la UTPR será de 40.

UTPR: ASIGNACIÓN DEL IMPUESTO COMPLEMENTARIO

- La UTPR utiliza una fórmula para asignar el impuesto complementario que debe recaudarse en virtud de la UTPR entre las jurisdicciones en que el grupo tiene entidades integradoras y que han implementado una UTPR cualificada.
- La asignación se calcula a nivel jurisdiccional y asigna el impuesto complementario en función de la proporción de los activos tangibles y el número de empleados en cada jurisdicción.
 - Por ejemplo, si 5 jurisdicciones implementan la UTPR y 4 de esas jurisdicciones tienen el 25% de los activos tangibles y los empleados del grupo y la quinta jurisdicción tiene el 0%, a las 4 primeras jurisdicciones se les asignará el 25%.
- A los factores de activos y empleados se les asigna el mismo peso ponderado.
- Los datos para este cálculo se pueden obtener del Informe País por País de la empresa multinacional, que minimizará los costes de cumplimiento de la empresa multinacional y mejorará la coordinación al basar el cálculo en datos objetivos, disponibles y existentes.

UTPR: CÓMO RECAUDAR EL IMPUESTO COMPLEMENTARIO

- Las reglas marco no describen cómo una jurisdicción debe cobrar el impuesto complementario que le corresponde y se le asigna conforme a la UTPR. Dicha decisión se deja a las jurisdicciones, que deben decidirlo a nivel nacional.
 - Sin embargo, el resultado debe ser producir un gasto fiscal en dicha jurisdicción que sea equivalente al impuesto complementario que le corresponde por método de asignación.
- Hay 2 enfoques generales que se pueden adoptar:
 1. Denegar una deducción del Impuesto de Sociedades sobre los pagos realizados por las entidades integradoras (éste es el enfoque de las reglas marco de la OCDE).
 2. Introducir un nuevo gravamen a la entidad integrante basado en el impuesto complementario asignado a la jurisdicción donde es residente.
- Ambos enfoques se analizan en las siguientes diapositivas.

UTPR: 1. DENEGAR LA DEDUCCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

- El impuesto complementario se convertiría en pagos mediante la división del impuesto asignado a la jurisdicción por la tasa impositiva del impuesto de Sociedades a nivel nacional.
 - Esto limitaría el gravamen a la cuantía menor de entre el impuesto complementario asignado a la jurisdicción y la cantidad de pagos realizados por las entidades integradoras nacionales, la que sea menor.
- Como la intención sería cobrar la máxima cuantía posible del impuesto complementario, no se restringiría el tipo de pago que podría estar sujeto al ajuste.
- La denegación podría aplicarse a cualquier pago realizado por una entidad, no solo con respecto a los pagos entre partes vinculadas a jurisdicciones de baja tributación.
- Del mismo modo, no es necesario que exista ningún vínculo entre el tipo de gasto cuya deducción se deniega y la naturaleza de los ingresos de baja tributación.

UTPR: 1. DENEGAR LA DEDUCCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

- Dado que el impuesto complementario es asignado a una jurisdicción en su conjunto, sería necesario que hubiera reglas para especificar cómo la empresa multinacional debe aplicar el ajuste cuando hay múltiples entidades integradoras en la jurisdicción.
 - El principio rector aquí sería garantizar que se recaude el máximo impuesto complementario
- Esto podría lograrse especificando que la deducción debe hacerse primero en la empresa más rentable del grupo y luego continuar con la siguiente empresa si todavía es insuficiente para cobrar el impuesto complementario completo.
- En caso de que el período contable del Impuesto sobre Sociedades (IS) y el del ejercicio fiscal del Pilar 2 sean diferentes, el ajuste se realizaría en el período contable del Impuesto sobre Sociedades en que finaliza el ejercicio fiscal.

UTPR: 2. NUEVO GRAVAMEN SOBRE LA ENTIDAD INTEGRADORA

- El nuevo gravamen estaría limitado por referencia a los pagos realizados por las entidades integradoras en la jurisdicción para cumplir los requisitos de “ajuste equivalente” conforme a las reglas marco de la OCDE.
- Este enfoque alternativo puede ser más simple de implementar y puede evitar algunos de las dificultades que podrían surgir con la integración de un enfoque de denegación de deducción conforme a las normas del Impuesto de Sociedades.
- Por otro lado, pueden surgir algunos desafíos:
 - Identificar las entidades con mayor capacidad para absorber el impuesto complementario.
 - Creación de reglas de orden de prioridad donde:
 1. Existen diferentes tipos impositivos sobre determinados tipos de ingresos,
 2. Las deducciones ya están sujetas a alguna limitación por normas fiscales, o
 3. El grupo tiene pérdidas.

UTPR: CÓMO ARRASTRAR EL IMPUESTO COMPLEMENTARIO RESTANTE

- Según el enfoque que se adopte, puede haber circunstancias en las que el ajuste no sea suficiente para cobrar el impuesto complementario completo asignado a la jurisdicción, como:
 1. cuando hay pagos insuficientes en las jurisdicciones, o
 2. cuando el grupo es deficitario en la jurisdicción.
- En estos casos, las reglas marco de la OCDE exigen que la parte no recaudada del impuesto complementario se transfiera para que se recaude el año siguiente.
- Cuando no haya deducciones suficientes para cobrar el impuesto complementario, se realizará un nuevo ajuste en el 2º año para cobrar la parte restante del impuesto complementario.
- Las reglas marco de la OCDE contienen una disposición que impide que se asigne un impuesto complementario futuro a una jurisdicción que arrastra impuestos de años anteriores.
 - En este caso, esta jurisdicción se eliminaría del mecanismo y fórmula de asignación.

CLÁUSULA DE SUJECCIÓN A IMPUESTOS (STTR)

- Existe una regla basada en los tratados: la cláusula de sujeción a impuestos (STTR).
- La STTR evita que las empresas evadan impuestos sobre sus ganancias obtenidas en países en vías de desarrollo al realizar pagos deducibles que:
 1. se benefician de tipos reducidos de retención conforme a los tratados fiscales, y
 2. que no son gravados o poco gravados según las leyes del otro Estado del tratado.
- La STTR permite que las jurisdicciones graven con un impuesto complementario de retención :
 1. Intereses, regalías y otros pagos realizados entre partes vinculadas
 2. que tributan a un tipo nominal inferior al 9%.
- La STTR será acreditable como impuesto comprendido para efectos de las reglas GloBE.
- Las jurisdicciones implementarán la STTR en sus tratados bilaterales con todos los países en vías de desarrollo cuando así lo soliciten, para evitar el abuso de sus tratados.

NORMAS TRANSITORIAS

- Las reglas marco de la OCDE proporcionan reglas especiales que se aplicarán durante un período de tiempo cuando los grupos multinacionales adopten el régimen al principio.
- Estas reglas:
 1. regulan el tratamiento de las pérdidas y otras diferencias temporales entre las ganancias contables y fiscales que se extienden a la fecha de inicio, y
 2. proporcionan niveles más altos de ganancias sujetos a la exclusión de renta y a un umbral de propiedad más bajo para los dividendos de la cartera durante la transición.
- Los grupos multinacionales tendrán un plazo de presentación extendido el primer año.
- Los grupos en la fase inicial de su actividad internacional no estarán sujetos a la regla sobre pagos insuficientemente gravados (UTPR).

DIFERENCIAS TEMPORALES

- Las reglas marco también incluyen reglas diseñadas para abordar circunstancias en que las ganancias se gravan en un período distinto a cuando se reconocen como renta GloBE
- Estas diferencias suelen surgir de discrepancias sobre el momento en que se reconocen los ingresos y los gastos a efectos contables y fiscales.
 - Por ejemplo, los bienes de capital a menudo se deprecian a diferentes tasas.
- Sin normas que aborden estas diferencias, una empresa multinacional podría sufrir un impuesto complementario porque parece tributar poco cuando en realidad los ingresos se han gravado en un período diferente.
- Las reglas marco utilizan la contabilidad de impuestos diferidos, que traslada el gasto fiscal del año en que se paga el impuesto (o se recibe la deducción fiscal) a los años en los que se reconoce el ingreso. Se ajustan los impuestos en el numerador de la fórmula.

TRATAMIENTO DE LAS PÉRDIDAS

- Las reglas de diferencias temporales también abordan situaciones en que una empresa multinacional ha tenido una pérdida en una jurisdicción. Estas reglas también se basan en la contabilidad de impuestos diferidos. Por lo tanto:
 - El numerador se reduce en el año en que surge la pérdida fiscal local y se reconoce un activo por impuestos diferidos.
 - Luego, el numerador se incrementa en el año en que se utiliza la pérdida y el activo por impuestos diferidos se cancela.
 - Esto se hace teniendo en cuenta el gasto por impuesto diferido devengado en las cuentas financieras, que puede ser una cifra positiva o negativa.
- Dado que el activo por impuestos diferidos se basa en la pérdida fiscal disponible según las normas fiscales de la jurisdicción local, existen normas adicionales para garantizar que se otorga la desgravación correspondiente.

OBLIGACIONES DECLARATIVAS & EXCLUSIONES DE RENTA POR SUSTANCIA

- El plazo de presentación se ampliará a 18 meses desde la finalización del ejercicio contable de las cuentas consolidadas del grupo, en el primer año en que un grupo entre en el ámbito de aplicación de la normativa.
 - Esto tiene por objeto dar a los grupos algo de tiempo adicional para establecer los procesos y sistemas de cumplimiento necesarios cuando ingresan por primera vez al régimen.
- Los porcentajes de exclusión serán más elevados durante el período de transición, reduciéndose gradualmente a las tasas normales durante un período de 10 años.

EXPANSIÓN INTERNACIONAL

- La regla sobre pagos insuficientemente gravados (UTPR) no se aplicará a los grupos que se encuentran en la fase inicial de expansión internacional.
- Este es un alivio temporal que se aplica cuando:
 1. el grupo opera en no más de 6 jurisdicciones, y
 2. posee menos de 50 millones de euros de activos tangibles fuera del país en el que tiene mayor base de activos tangibles.
- Este alivio ya no se aplicará después de que el grupo lleve 5 años sujeto al régimen.
- Esto es para evitar que las reglas disuadan a los grupos de emprender actividades internacionales en los casos en que esto podría poner todas las actividades nacionales de un grupo dentro del alcance de las reglas GloBE a través de la UTPR.
 - No aplicará cuando la UTPR sea necesaria para contrarrestar la inversión del grupo.

SUMINISTRO E INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN

- Las reglas marco de la OCDE brindan un enfoque coordinado y estandarizado para la presentación de informes, que está diseñado para reducir la carga de cumplimiento para las empresas y facilitar la administración efectiva de las reglas GloBE.
- Las empresas multinacionales deberán presentar una declaración GloBE que proporcione información detallada para respaldar su cálculo GloBE, incluida información sobre el cálculo de sus ETR, cualquier responsabilidad fiscal adicional y cómo asignarlas.
- Esta información se proporcionará en una declaración estandarizada, lo que garantizará que se proporcione la misma información a todas las administraciones tributarias y reducirá los costes de cumplimiento tributario.
- Las reglas marco GloBE permiten el intercambio de declaraciones entre administraciones tributarias utilizando un enfoque similar al modelo usado para el Informe País por País.
 - El grupo presentará su declaración GloBE en la jurisdicción de su sociedad matriz última o de la entidad designada para la presentación, que la intercambiará con otros países.