



COMILLAS
UNIVERSIDAD PONTIFICIA

ICAI

ICADE

CIHS

FACULTAD DE DERECHO

EL IMPUESTO MÍNIMO GLOBAL: IMPLICACIONES PARA LOS ESTADOS Y LAS MULTINACIONALES

Autor: Gonzalo Fajardo Navarro

5º E-3 A

Área de Derecho Financiero y Tributario

Tutor: Eva María Gil Cruz

Madrid

Junio de 2022

Abstract:

In this paper, we analyze the Global Minimum Tax project of the Organization for Economic Cooperation and Sustainable Development (OECD). To do so, we analyze the reasons that gave rise to it, such as the Apple and Ireland v. European Commission case. Then, we analyze some failed attempts, such as the European Pact for the Introduction of a Digital Tax in the European Union (EU), of 2018; in addition to the Spanish legislation, Law 4/2020, of October 15, on the Tax on Certain Digital Services (colloquially known as Google Tax). After understanding the failed attempts, we develop the OECD project through Pillars I and II, and the timeline that the project has followed and could follow until its final approval, as well as the problems that may be encountered along the way (such as the refusals of countries like Poland or Ireland). Finally, we analyze several countries to understand how the OECD project affects them, either positively or negatively. We also specify how it will affect multinational technology companies, depending on how each of the two pillars affects them. Finally, we summarize the important past and future dates for the correct implementation of the OECD global project (year 2023 for the EU and 2024 for the OECD).

Key Words: *global minimum tax, Google tax, OECD, multinational technology companies*

Resumen:

En el presente trabajo, analizamos el proyecto de Impuesto Mínimo Global de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Sostenible (OCDE). Para ello analizamos los motivos que dieron lugar a la misma, como el caso *Apple e Irlanda v. Comisión Europea*. A continuación, analizamos algunos intentos fallidos, como el Pacto Europeo para la Introducción de un Impuesto Digital en la Unión Europea (UE), del año 2018; además de la legislación española, la Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (coloquialmente conocida como Tasa Google). Tras entender los intentos fallidos, desarrollamos el proyecto de la OCDE mediante los Pilares I y II, y el cronograma que ha seguido y podría seguir el proyecto hasta su aprobación final, así como los problemas que pueda encontrarse por el camino (como las negativas de países como Polonia o Irlanda). Por último, analizamos varios países para entender cómo les afecta el proyecto de la OCDE, bien positivamente, bien negativamente. Asimismo, concretamos cómo afectará a las empresas tecnológicas

multinacionales, dependiendo de cómo les afecte cada uno de los dos pilares. Por último, resumimos las fechas importantes pasadas y futuras para la aplicación correcta del proyecto mundial de la OCDE (año 2023 para la UE y 2024 para la OCDE).

Palabras clave: impuesto mínimo global, Tasa Google, OCDE, empresas multinacionales tecnológicas

ÍNDICE

I. INTRODUCCIÓN	6
II. CAPÍTULO 1. PROBLEMÁTICA QUE HA CAUSADO EL IMPUESTO MÍNIMO GLOBAL	6
1. ANTECEDENTES DEL IMPUESTO DE SOCIEDADES	6
2. INICIATIVAS LEGISLATIVAS DE PAÍSES COMO IRLANDA	7
1.1. El caso Apple e Irlanda v. Comisión Europea	9
III. CAPÍTULO 2. PRECEDENTES AL ACTUAL PROYECTO DE IMPUESTO MÍNIMO GLOBAL	11
1. ANTECEDENTES	11
2. INICIATIVAS PARTICULARES DE ALGUNOS ESTADOS MIEMBROS.....	13
1.1. El proyecto legislativo español: la Tasa Google.....	15
IV. CAPÍTULO 3. IMPUESTO MÍNIMO GLOBAL, EN DETALLE	16
1. INTRODUCCIÓN	16
2. PILARES CLAVE DEL PROYECTO DE LA OCDE.....	17
3. CRONOGRAMA DE APROBACIÓN DEL PROYECTO	20
4. POSIBLES PROBLEMAS QUE PUEDEN RETRASAR EL ACUERDO FINAL ESTIMADO PARA 2023	23
5. IMPLICACIONES GENERALES DERIVADAS DE LA APLICACIÓN DEL IMPUESTO MÍNIMO GLOBAL	24
V. CAPÍTULO 4. IMPLICACIONES PARA LOS ESTADOS FIRMANTES DEL TRATADO	25
1. PAÍSES MÁS BENEFICIADOS POR LA NUEVA REFORMA IMPOSITIVA MUNDIAL	28
1.1. Francia.....	28
1.2. Alemania	28
1.3. Italia.....	29
1.4. España	29
2. PAÍSES MÁS AFECTADOS POR LA NUEVA REFORMA IMPOSITIVA MUNDIAL	30

1.1.	Polonia	30
1.2.	Hungría	31
1.3.	Países Bajos	32
1.4.	Luxemburgo.....	32
1.5.	Irlanda	33
VI.	CAPÍTULO 5. IMPLICACIONES PARA LAS EMPRESAS MULTINACIONALES EN GENERAL Y ESPAÑOLAS	34
1.	IMPLICACIONES PARA LAS MULTINACIONALES A NIVEL GLOBAL SEGÚN EL PILAR.....	34
2.	CASO ESPAÑOL: IMPLICACIONES PARA LAS MULTINACIONALES	34
VII.	CAPÍTULO 6. LEGISLACIÓN FUTURA.....	35
VIII.	CONCLUSIÓN.....	36
IX.	BIBLIOGRAFÍA.....	38

LISTADO DE ABREVIATURAS

AEDAF: Asociación Española de Asesores Fiscales

ALP: *Arm Length's Principle*

CBC: *Country by Country*

CE: Comisión Europea

CEE: Comunidad Económica Europea

FI: Foro Inclusivo

IP: *Internet Protocol*

OCDE: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos

PIB: Producto Interior Bruto

PYMEs: Pequeñas y Medianas Empresas

RNB: Renta Nacional Bruta

TJUE: Tribunal de Justicia de la Unión Europea

UE: Unión Europea

WEF: *World Economic Forum*

I. INTRODUCCIÓN

La aparición del Internet en 1983 revolucionó el mundo tal y como lo conocemos¹. Uno de los cambios más relevantes fue la aparición de empresas que basaron su modelo de negocio en cualquiera de las facetas o tecnologías que ofrece el internet. Esto causó un terremoto en los ordenamientos jurídicos mundiales relativos al Impuesto de Sociedades, los cuales no preveían maneras de evitar que un ingreso generado en un país concreto pudiese tributar en otro estado completamente distinto.

En Europa este problema quedó patente con el caso *Apple e Irlanda v. Comisión Europea*, y puso de manifiesto la ingeniería fiscal de las compañías multinacionales tecnológicas que consiguieron pagar Impuestos de Sociedades notablemente inferiores a los que les correspondería por los ingresos obtenidos en un país (como puede ser España) o en una región, como Europa.

Ante tal problemática, tanto la Unión Europea como la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos se propusieron establecer una legislación europea y mundial, respectivamente para adaptar las legislaciones fiscales a las circunstancias actuales (año 2022).

Por tanto, este documento detalla la problemática que ha causado los proyectos de Impuesto Mínimo Global europeos y mundiales y los intentos previos que se han adoptado por distintas instituciones a lo largo del mundo. Adicionalmente, detalla la propuesta de la OCDE, incluyendo los dos pilares básicos; y analiza cómo afecta este cambio a varias de los estados más afectados, tanto positivamente como negativamente.

Tras ello, se detallan las implicaciones para las multinacionales en general y las españolas en concreto. Por último, se analiza los próximos pasos que se prevé que adopte la OCDE y la Unión Europea para la aplicación del Proyecto, prevista para el año 2024.

II. CAPÍTULO 1. PROBLEMÁTICA QUE HA CAUSADO EL IMPUESTO MÍNIMO GLOBAL

1. ANTECEDENTES DEL IMPUESTO DE SOCIEDADES

La entrada de España en la Comunidad Económica Europea (de aquí en adelante, CEE) el 12 de junio de 1986 supuso un punto de inflexión para la historia del país. A partir de ese año, se debían acometer numerosas reformas para adaptar los procedimientos

¹ Bahillo, T., “Historia de Internet: cómo nació y cuál fue su evolución”, *Marketing 4 ECommerce*, 2022 (disponible en <https://marketing4ecommerce.net/historia-de-internet/>, última consulta el 8/06/2022).

de la Administración Pública y la normativa española a los estándares europeos. Entre otras leyes, se debía reformar los textos legales relativos al Impuesto de Sociedades.

Uno de los detalles más importantes que había que abordar era la eliminación de la doble imposición fiscal entre miembros de la CEE. Este problema se resolvió mediante la Directiva del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes. Con ello se garantizaba, según indica textualmente la Directiva, condiciones análogas a las de un mercado interior y para garantizar así el establecimiento y el buen funcionamiento del mercado común.

La mencionada Directiva se traspuso a la legislación española mediante el artículo 28 de la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas². Para ello, se optó por el método de imputación, el cual consiste en deducir la cuota de la doble imposición en cuestión.

El impuesto de sociedades en el marco del mercado comunitario ha funcionado sin incidentes reseñables hasta la aparición de las primeras empresas digitales tales como Google, Amazon, Microsoft o Apple; y la legislación laxa de países como Irlanda o Países Bajos.

2. INICIATIVAS LEGISLATIVAS DE PAÍSES COMO IRLANDA

La aparición de las compañías que ofertaban servicios mediante internet, las llamadas compañías digitales, supuso un cambio radical sobre cómo operaba una empresa en un tercer país.

Habitualmente, cuando una multinacional quería iniciar actividades en otro país, abría una sucursal en el mencionado país para así poder realizar todas las actividades a través de la misma. Mediante esa filial, se realizaban las actividades habituales de una empresa, como la contratación de empleados, la venta de los productos o servicios que la empresa ofreciese en el país o el pago de los impuestos correspondientes al negocio generado.

En cambio, cuando una empresa digital vende sus servicios por internet, no queda del todo claro dónde se han vendido o dónde se va a hacer uso de ellos. Es decir, no es fácil

² Sanz Gadea, E., “50 años de historia del Impuesto de Sociedades”, *50 años de evolución impositiva. Avanzando juntos, superando barreras. Revista de la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF)*, pg. 57, 2019 (disponible en <https://www.aedaf.es/es/documentos/descarga/44858/50-anos-de-evolucion-impositiva-avanzando-juntos-superando-barreras> ; última consulta 12/04/2022).

cuantificar las ventas generadas por una compañía en un territorio determinado, así sobre el lugar efectivo en el que se producían las mismas.

Esto ocasionó que las empresas digitales consideraran todas las ventas de servicios en la Unión Europea como iguales. Este razonamiento motivó a las compañías a buscar el Estado miembro que le permitiese pagar un impuesto de sociedades reducido respecto del resto de países a cambio de establecer su sede en el mismo. De esta manera, la red social Facebook, el fabricante de electrónica Apple, la tecnológica Microsoft y el buscador Google se establecieron en Irlanda, la tienda en línea Amazon se asentó en Luxemburgo y la aplicación Uber en Países Bajos³.

Sin embargo, debo hacer un pequeño inciso en cuanto a lo que realmente se factura en estos países de fiscalización reducida. Todo lo que las compañías digitales facturan en estos Estados Miembros son servicios, debido a lo que hemos mencionado anteriormente: su difícil determinación de dónde se venden y consumen estos servicios. Los productos sí que se facturan en cada uno de los países en los que se ha producido realmente la venta.

Podemos encontrar un claro ejemplo de este fenómeno en las distintas facturas que Apple emite dependiendo de si es un servicio o un producto. Si la compañía vende un servicio como puede ser el almacenamiento en la nube (llamado *iCloud*) o música en streaming (denominada *Apple Music*), la compañía emitirá facturas desde la dirección fiscal irlandesa, Apple Distribution International Ltd, y con NIF IE 9700053D (las dos primeras letras indican el país sobre el que se pagan impuestos, al ser la abreviación de Irlanda). Por otro lado, si la empresa vende un producto fabricado por ellos, como pueden ser los famosos ordenadores Mac, los móviles iPhone o las tabletas iPad, las facturas se emiten desde una sociedad española llamada Apple Retail Spain SLU, con NIF ES B65130643⁴.

³ Dyer, A.; Plóciennik, S; Sasnal, P; Szczudlik, J; Szymanska, J; Terlikowski, M; Zórnaczk, T, “Prospects for Introducing a Digital Tax in the EU”, *Bulletin of the Polish Institute of International Affairs*, n. 30 (1276), 26 de febrero de 2019 (disponible en <https://pism.pl/upload/images/artykuly/legacy/files/25447.pdf>, última consulta el 14/4/2022).

⁴ Información extraída de varias facturas personales del autor del trabajo, y emitidas por Apple en octubre de 2021 y abril de 2022.

1.1. El caso Apple e Irlanda v. Comisión Europea

El caso más polémico sobre un trato de favor en tema de impuesto de sociedades en Europa fue el de la sede irlandesa de Apple. La compañía de la manzana se estableció en Irlanda en el año 1980 con una fábrica⁵. Con el paso de los años, también establecieron en el país las oficinas centrales para todas sus operaciones en Europa. Sin embargo, no fue hasta el año 2014 cuando la Comisión Europea comenzó una investigación sobre un posible fraude fiscal de la compañía en Irlanda y, por ende, Europa.

En el año 2016 emitieron un comunicado de prensa indicando que Irlanda había otorgado “ventajas fiscales ilegales a la empresa Apple por valor de hasta 13.000 millones de euros”. Según los resultados de la investigación de la Comisión, Irlanda concedió a la empresa tecnológica ventajas fiscales ilegales que le permitieron pagar unos impuestos considerablemente inferiores en comparación con compañías similares desde el año 1991. Concretamente, Apple pagó un tipo efectivo del impuesto de sociedades del 1% en 2003. Este porcentaje se fue reduciendo a medida que pasaban los años y la compañía aumentaba sus ventas, hasta alcanzar la irrisoria cifra del 0,005% 11 años después, en 2014⁶.

El grupo Apple operaba dos compañías en Europa: Apple Sales International y Apple Operations Europe. Los beneficios obtenidos por ambas compañías se distribuían de manera interna a una agrupación central. Gracias a determinadas disposiciones específicas de la normativa tributaria irlandesa, actualmente derogadas, los beneficios distribuidos internamente a la mencionada sociedad central no tributaban. Además, no dejaban de tributar únicamente en Irlanda, sino en cualquier país del mundo. En otras palabras, los beneficios distribuidos internamente no fueron objeto de gravamen en ningún país.

Es por esto por lo que la Comisión Europea considera que esta sociedad central únicamente existía de manera nominal, y no podía generar beneficios de manera autónoma debido a que no empleaba a ninguna sola persona ni disponía de locales propios. El valor de 13.000 millones de euros otorgados en ventajas fiscales por el estado

⁵ Trosdorf, J., Fisher, A., “*Apple’s Cork campus celebrates 40 years of community and looks to the future*”, Sala de Prensa de Apple, 17 de noviembre de 2020. (Disponible en <https://www.apple.com/newsroom/2020/11/apples-cork-campus-celebrates-40-years-of-community-and-looks-to-the-future/>; última consulta 15/04/2022).

⁶ Cardoso, R., Ren, Y., “Ayuda estatal: Irlanda otorgó ventajas fiscales ilegales a la empresa Apple por valor de hasta 13 000 millones EUR”, Web oficial de la Comisión Europea, Comunicado de prensa, 2016 (disponible en https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/es/IP_16_2923; última consulta 19/4/2022).

irlandés proviene de un cálculo considerando un impuesto de sociedades del 12,5% entre los años 2003 y 2013. Esto es debido a que la Comisión únicamente puede ordenar el repago de la ayuda estatal ilícitamente concedida correspondiente al período de diez años anteriores a su primera solicitud de información, fechada en el año 2013. Además, a la cifra resultante de los impuestos impagados hay que añadirle los intereses.

Por otro lado, atendiendo a que la magnitud a las que han afectado estas ayudas es europea, otros países pueden reclamar parte de los impuestos impagados, situación en la cual el importe a percibir por el estado irlandés se reduciría por debajo de los 13.000 millones de euros.

En septiembre de 2016 la compañía tecnológica y el estado irlandés recurrieron, de manera separada, la investigación llevada a cabo por el regulador europeo considerando que era injusto (según el gobierno irlandés)⁷ y que reduciría la inversión y la creación de empleos en Europa (según Apple)⁸.

En el año 2018 el fabricante de productos tecnológicos afirmó que había pagado dos tercios de la cantidad que la Comisión Europea considera que debe al estado irlandés. Sin embargo, el regulador europeo indicó que no iba a desestimar la demanda hasta que Apple abonase toda la cantidad debida al país europeo⁹.

El Tribunal General de la Unión Europea anuló la decisión tomada por la Comisión Europea en julio de 2020, indicando que la investigación no demostró que Irlanda hubiese favorecido a la compañía tecnológica en materia tributaria. Además, el Tribunal considera que la Comisión cometió errores legales que concluyeron en una interpretación errónea del principio *Arm's-Length* (ALP)¹⁰.

La Comisión Europea decidió apelar ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (de aquí en adelante, TJUE) la decisión del Tribunal General, al considerar que éste también comete varios errores legales en su interpretación¹¹. Además, se reafirman en su

⁷ Hannon, P., “*Irish Lawmakers Back Appeal on Apple Ruling*”, *The Wall Street Journal*, 7 de septiembre de 2016 (disponible en <https://www.wsj.com/articles/irish-lawmakers-expected-to-approve-appeal-on-apple-ruling-1473256462>; última consulta 20/04/2022).

⁸ Cook, T., “*A Message to the Apple Community in Europe*”, *Sala de Prensa de Apple*, 30 de agosto de 2016 (disponible en <https://www.apple.com/ie/customer-letter/>; última consulta 20/04/2022)

⁹ Empleados de Reuters, “*Apple says it has paid two-thirds of \$15 billion Irish tax Bill*”, *Reuters*, 2 de Agosto de 2018 (disponible en <https://www.reuters.com/article/businessNews/idCAKBN1KN27E-OCABS?edition-redirect=ca>; última consulta 20/04/2022).

¹⁰ Sentencia del Tribunal General de la Unión Europea (Sala Séptima Ampliada) núm. T.2020:338, de 15 de julio de 2020 [versión electrónica – base de datos InfoCuria. Ref. ECLI:EU:T:2020:338]. Última consulta: 20 de abril de 2022.

¹¹ Podesta, A., Astuti, G., Tsoni, M., “*Statement by Executive Vice-President Margrethe Vestager on the Commission's decision to appeal the General Court's judgment on the Apple tax State aid case in Ireland*”, Web oficial de la Comisión Europea, Comunicado de prensa, 2020 (disponible en

razonamiento inicial: todas las compañías, independientemente de su tamaño, deben pagar la misma cuantía de impuestos en el territorio europeo.

Se estima que la resolución definitiva del TJUE no se publicará hasta, al menos, el año 2023.

Esta investigación abrió el debate en Europa sobre un cambio normativo relativo al Impuesto de Sociedades desde su publicación en el año 2016, y fue uno de los principales motivos para impulsar un Impuesto Europeo o global. Esta iniciativa se intentó llevar a cabo en un pacto en el año 2018, el cual detallaré a continuación.

III. CAPÍTULO 2. PRECEDENTES AL ACTUAL PROYECTO DE IMPUESTO MÍNIMO GLOBAL

1. ANTECEDENTES

Como he indicado en los párrafos anteriores, antes del actual proyecto de impuesto mínimo global se presentaron varias iniciativas, cada cual con un éxito mayor o menor, pero sin llegar a ser aplicados en la práctica. El ejemplo más relevante es el Pacto Europeo para la Introducción de un Impuesto Digital en la Unión Europea, del año 2018.

El mencionado pacto tiene su fundamento en la creencia que las compañías que operan en el mercado virtual pagan impuestos notablemente inferiores a las compañías tradicionales. Según estimaciones de la Unión Europea, la inaplicación de reglamentos fiscales para los datos obtenidos de usuarios de servicios online causa un éxodo estimado de 5 billones de euros de la Unión al año. Otro motivo fundamental por el que se quiere implementar esta Ley es la lentitud de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (de aquí en adelante, OCDE) en aquella época a la hora de desarrollar regulaciones similares a la tratada en el Proyecto para los 34 países más desarrollados del mundo¹².

Por otro lado, este proyecto permitiría regular cómo se organizan las estructuras societarias de las empresas digitales con el fin de que tributen en el país donde realmente obtienen sus ingresos por la venta de servicios en línea o de los datos de los usuarios. Además, al determinar en qué países obtenían sus ingresos se podía determinar si estas compañías estaban constituyendo prácticas monopolísticas o no. Estos argumentos han

https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/STATEMENT_20_1746; última consulta 20/4/2022).

¹² Makowska, M. “*Prospects for Introducing a Digital Tax in the EU*”, *the Polish Institute of International Affairs Bulletin*, No. 30 (1276), 2019, pp. 1. (disponible en <https://pism.pl/upload/images/artykuly/legacy/files/25447.pdf>, última consulta 2/06/2022).

ocasionado numerosas sanciones para las empresas tecnológicas (como Amazon, Google, Microsoft y Apple) en los años precedentes.

Los requisitos propuestos por la Comisión Europea para la aplicabilidad de esta ley serían cumplir, al menos, uno de los siguientes criterios: (a) ingresos de servicios digitales que excedan los 7 millones de euros, (b) el número de usuarios supera los 100.000, o (c) tiene más de 3.000 contratos comerciales para ofrecer servicios digitales a empresas. Estos requisitos perseguían un doble objetivo: que las empresas con ingresos elevados pagasen los impuestos en el país donde se generen, y proteger a las pequeñas empresas de tributar de manera excesiva y así evitar lastrar su crecimiento e innovación¹³.

En cambio, los requisitos para las empresas que vendiesen datos o publicidad aplicarían únicamente a compañías con unos ingresos globales superiores a 750 millones de euros, e ingresos en la Unión Europea de, al menos, 50 millones de euros.

El mayor promotor del proyecto era Francia, con el apoyo de España y Alemania. Estos tres países comparten la característica común que en su territorio hay varias empresas multinacionales digitales a las cuales no se les someten las leyes tributarias tradicionales y que acaban tributando en terceros países como Irlanda.

Los principales argumentos de los países en contra del proyecto se basaban en la pérdida de competencia de los países miembros de la Unión Europea en cuanto a la inversión de empresas tecnológicas multinacionales. Todo ello en un contexto en el que la Unión Europea es el principal y, a veces, único mercado de actividad de determinadas compañías digitales.

Por otro lado, argumentaban que el posible ingreso del impuesto era muy bajo (en torno a 1 euro por cada 1.000 euros) comparado con lo que pudiesen generar estas inversiones perdidas.

Adicionalmente la imposición de estas regulaciones podría tener un efecto negativo frente al gobierno de los Estados Unidos, que podría interpretar la iniciativa como una imposición de obligaciones a sus compañías (siendo América del Norte la región con más empresas tecnológicas del mundo, con un 35% de la cuota de mercado global ¹⁴).

¹³ Makowska, M. “Prospects for Introducing a Digital Tax in the EU”, *the Polish Institute of International Affairs Bulletin*, No. 30 (1276), 2019, pp. 1. (disponible en <https://pism.pl/upload/images/artykuly/legacy/files/25447.pdf>, última consulta 2/06/2022). *Op. Cit.*

¹⁴ Wise, J. “How many technology companies in the US? (2022 stats)”, *Earthweb Technology*, 2022. (disponible en <https://earthweb.com/how-many-technology-companies-in-the-us/>, última consulta 2/06/2022).

Por último, existen grandes diferencias entre Estados Miembros. Por un lado, estaban los países promotores del proyecto (Francia, España y Alemania), afectados por la menor tributación a causa de las sedes fiscales establecidas en terceros países. Por otro lado, los Estados Miembros opuestos al proyecto basan su posición en las sedes fiscales que los países tecnológicos han establecido en cada uno de estos países opositores.

En concreto, Irlanda se opuso por tener en su territorio las sedes europeas de Google, Facebook y Apple. A su vez, los Países Bajos hacían lo mismo como consecuencia de estar la sede europea de Uber en el país, y en Luxemburgo se repetía la historia con la oficina central de Amazon. Por último, la República Checa se posicionó en contra como consecuencia de la política de impuestos bajos implementada en el país¹⁵.

Así, al requerir un proyecto de este tipo de la aprobación unánime de todos los Estados Miembros, estaba abocada al fracaso por las enormes diferencias entre los distintos países. Sin embargo, se entendió este proyecto como una reivindicación y un indicador del cambio que estaba por llegar en cuanto a la regulación fiscal de las empresas que operan en un entorno digital o virtual.

La votación llevada a cabo el 30 de marzo de 2021 en el Parlamento Europeo confirmó todas las sospechas, al obtener 48 votos a favor, 4 en contra y 6 abstenciones¹⁶.

2. INICIATIVAS PARTICULARES DE ALGUNOS ESTADOS MIEMBROS

Al fracasar el Pacto Europeo para la Introducción de un Impuesto Digital en la Unión Europea del año 2018, los países que habían apoyado la propuesta decidieron aplicar normativas similares en sus respectivos Ordenamientos Jurídicos.

Francia anunció que estaba desarrollando una propuesta legislativa que gravaría a las compañías que ofreciesen servicios digitales tales como redes sociales, motores de búsqueda, plataformas de venta en línea, servicios digitales, almacenamiento en la nube, distribuidores de contenido en línea, tiendas en páginas web... Si revisamos la lista podemos intuir claramente las compañías a las que se dirige la regulación tributaria: Google, Amazon, Netflix, Apple... En un principio el proyecto francés se desarrolló sin tener en cuenta que el proyecto mundial de la OCDE. En cuanto tuvieron conocimiento

¹⁵ Makowska, M. “Prospects for Introducing a Digital Tax in the EU”, *the Polish Institute of International Affairs Bulletin*, No. 30 (1276), 2019, pp. 2. (disponible en <https://pism.pl/upload/images/artykuly/legacy/files/25447.pdf>, última consulta 2/06/2022).

¹⁶ Schwab, A, Hlaváček, M. “REPORT on digital taxation: OECD negotiations, tax residency of digital companies and a possible European Digital Tax”, *European Parliament Press Centre*, 2021/2010 (INI), 2021. (disponible en https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/A-9-2021-0103_EN.html#title5, última consulta 4/06/2022).

del mismo pusieron en pausa la normativa nacional. Sin embargo, tras unos años de indecisión y lentitud en el proyecto mundial decidieron retomarlo y aplicarlo de manera independiente en su territorio, sin perjuicio de adaptarlo al estándar mundial una vez llegado el momento ¹⁷.

Además, en un principio consideraron que la norma se debía aplicar retroactivamente hasta enero de 2019, pero no fue hasta diciembre de 2020 cuando realmente entró en vigor. La tasa impositiva establecida es del 3% sobre los ingresos¹⁸.

Por otro lado, el Reino Unido anunció en el presupuesto de 2018 la introducción de un Impuesto a los Servicios Digitales, que entró en vigor el 1 de abril de 2020. La evolución del proyecto inglés es similar al del francés: han ido estableciendo una normativa de manera paralela a la OCDE hasta que se han encontrado con numerosos problemas y negativas de los países firmantes del tratado. Así, decidieron establecer una fecha y reglamento de manera independiente y, cuando la OCDE establezca de manera clara su normativa aplicable, se adaptarían a la misma. En su nota de prensa consideran que el establecimiento de un impuesto mínimo global se ha visto retrasado por la pandemia del Covid-19 surgida en el año 2020, y, sobre todo, por las mencionadas discrepancias entre los miembros del proyecto¹⁹. La tasa impositiva establecida es del 2% sobre los ingresos²⁰.

Austria es otro de los países europeos que decidió establecer una tasa impositiva nacional mientras la OCDE desarrollaba el proyecto a nivel mundial. El modelo de ejecución es muy similar al que hemos visto en Francia y en el Reino Unido: aplicable sobre redes sociales, motores de búsqueda, empresas que hospeden espacio en la nube... Sin embargo, al contrario que los vistos anteriormente, sí que establece dos requisitos mínimos para ser considerado sujeto obligado: (a) obtener ingresos de servicios de publicidad en línea en el mercado austriaco de, al menos, 25 millones de euros y (b)

¹⁷ Empleados de BDO Global. “*France- Digital Services Tax*”, *BDO Global Press Centre*, 2021. (disponible en <https://www.bdo.global/en-gb/microsites/digital-services-taxation/countries-city-map/france-digital-services-tax>, última consulta 4/06/2022).

¹⁸ Asen, E, Bunn, D. “*What European OECD Countries Are Doing about Digital Services Taxes*”, *Tax Foundation*, 2021. (disponible en <https://taxfoundation.org/digital-tax-europe-2020/>, última consulta 4/06/2022).

¹⁹ Seely, A. “*Digital Services Tax Research Briefing*”, *House of Commons Library*, 2022. (disponible en <https://commonslibrary.parliament.uk/research-briefings/cbp-8719/>, última consulta 4/06/2022).

²⁰ Asen, E, Bunn, D. “*What European OECD Countries Are Doing about Digital Services Taxes*”, *Tax Foundation*, 2021. (disponible en <https://taxfoundation.org/digital-tax-europe-2020/>, última consulta 4/06/2022). *Op. Cit.*

obtener unos ingresos mundiales procedentes de negocios digitales y de publicidad en páginas web de 750 millones de euros, como mínimo²¹.

El impuesto sobre los servicios digitales austriaco se aplica desde el 31 de diciembre de 2019 y es de un 5% sobre los ingresos procedentes del negocio digital del grupo empresarial en cuestión.

Todos los países mencionados anteriormente basan el requisito de *ingresos en el país* mediante la ubicación de las IP²² de los dispositivos electrónicos empleados por los clientes o usuarios del servicio.

1.1. El proyecto legislativo español: la Tasa Google

España es otro de los países a favor del proyecto europeo de impuesto digital que optó por desarrollar una legislación nacional a la espera que la OCDE consiga su objetivo de impuesto global mínimo. El argumento esgrimido por el gobierno español es que las normas fiscales actuales se basan en la presencialidad del negocio, del producto a vender o del servicio a prestar. Con el surgimiento de las compañías que prestan servicios a través de internet, mediante los datos o el conocimiento que generan valor esta aproximación se ha quedado corta. En otras palabras, consideran que la economía ha cambiado notablemente en los últimos años mientras que la regulación fiscal ha permanecido prácticamente intacta.

La tasa Google, al igual que la regulación implementada por Austria, tiene unos requisitos mínimos de aplicabilidad: (a) el importe neto de la cifra de negocios a nivel mundial en el año natural anterior debe ser superior a los 750 millones de euros, y (b) la cifra de negocios de los servicios objeto de gravamen en España es superior a los 3 millones de euros. Para que una compañía sea considerada obligada al pago de esta tasa impositiva debe cumplir los dos requisitos mencionados anteriormente de manera simultánea²³.

²¹ Empleados de BDO Global. “Austria- Digital Services Tax”, *BDO Global Press Centre*, 2021. (disponible en <https://www.bdo.global/en-gb/microsites/digital-services-taxation/countries-city-map/austria-digital-services-tax>, última consulta 5/06/2022).

²² Una dirección IP es una dirección única que identifica a un dispositivo en Internet o en una red local. IP significa “protocolo de Internet”, que es el conjunto de reglas que rigen el formato de los datos enviados a través de Internet o la red local. Definición extraída de la referencia Empleados de Kaspersky. “¿Qué es una dirección IP: definición y explicación”, *Kaspersky*, S.P. (disponible en <https://latam.kaspersky.com/resource-center/definitions/what-is-an-ip-address>, última consulta 5/06/2022).

²³ Redacción del equipo de Prensa de Bankinter. “Todo lo que debes saber sobre la tasa Google”, *Sede de Prensa del Blog de Economía y Finanzas de Bankinter*, 2021. (disponible en <https://www.bankinter.com/blog/mercados/todo-que-debes-saber-sobre-tasa-google>, última consulta 5/06/2022).

Los servicios objeto de gravamen según la tasa Google son los siguientes: (a) los que prestan servicios de publicidad en línea, (b) los prestadores de servicios de intermediación en línea como plataformas de compraventa de productos o servicios, y (c) los servicios de transmisión de datos como las páginas web de almacenamiento de datos en la nube²⁴. Como podemos observar, estos servicios afectan tanto a compañías como las que hemos mencionado anteriormente (Amazon o Microsoft) como a otras que su modelo de negocio no se base únicamente de los datos extraídos de los usuarios del servicio.

El Impuesto sobre determinados Servicios Digitales español entró en vigor el 16 de enero de 2021, y la tasa impositiva establecida es de un 3% sobre los ingresos derivados de los servicios digitales ofrecidos²⁵. Por último, el período de liquidación es trimestral.

IV. CAPÍTULO 3. IMPUESTO MÍNIMO GLOBAL, EN DETALLE

1. INTRODUCCIÓN

El 1 de julio de 2021, el Foro Inclusivo (FI) de la OCDE estableció los elementos clave del marco fiscal global adaptado a la nueva realidad empresarial, tecnológica y socioeconómica. Un acuerdo suscrito por 131 de sus 139 Estados miembros, destacando entre las 8 jurisdicciones que no han firmado la declaración países como Irlanda, Estonia, Kenia, Nigeria y Sri Lanka. A su vez, no forman parte de esta iniciativa otras economías como Chipre, Taiwán, Puerto Rico o Argelia, entre otras²⁶.

Con el objetivo final de adecuar el sistema fiscal al siglo XXI, especialmente adaptándolo a las empresas que ofrecen servicios digitales, se han establecido dos pilares con la finalidad de alcanzar un reparto de las bases imponibles de las grandes

²⁴ Según Microsoft, *la nube no es una entidad física, sino una red enorme de servidores remotos de todo el mundo que están conectados para funcionar como un único ecosistema. Estos servidores están diseñados para almacenar y administrar datos, ejecutar aplicaciones o entregar contenido o servicios, como streaming de vídeos, correo web, software de ofimática o medios sociales. En lugar de acceder a archivos y datos desde un equipo personal o local, accede a ellos en línea desde cualquier dispositivo conectado a Internet, es decir, la información está disponible dondequiera que vaya y siempre que la necesite.* Definición extraída de la referencia Empleados de Microsoft Azure. “¿Qué es la nube?”, *Diccionario de Microsoft Azure*, S.P. (disponible en <https://azure.microsoft.com/es-es/overview/what-is-the-cloud/>, última consulta 5/06/2022).

²⁵ Asen, E, Bunn, D. “*What European OECD Countries Are Doing about Digital Services Taxes*”, *Tax Foundation*, 2021. (disponible en <https://taxfoundation.org/digital-tax-europe-2020/>, última consulta 5/06/2022). *Op. cit.*

²⁶ González Carcedo, J, Poza Cid, R. “*131 jurisdicciones llegan a un acuerdo sobre tributación mínima*”, *Actualidad Fiscal - Periscopio Fiscal y Legal Pricewaterhouse Coopers Tax and Legal*, 2021. (disponible en <https://periscopiofiscalylegal.pwc.es/131-jurisdicciones-llegan-a-un-acuerdo-sobre-tributacion-minima/>, última consulta 5/06/2022).

multinacionales en el que se atribuya un mayor derecho de gravamen al mercado, al mismo tiempo que se establece una tributación mínima global²⁷.

Frente a la posición favorable del G7 a esta medida, otros países han mostrado sus discrepancias como es el caso de Irlanda, que prevé una pérdida de recaudación de 2.200 millones de € anual²⁸. Sin embargo, al establecerse finalmente una tasa impositiva mínima del 15%, la economía irlandesa a priori seguiría siendo más competitiva en términos fiscales que otros países como Alemania o Francia, con tipos significativamente superiores²⁹. Esta postura contrasta con la de Países Bajos, que se ha posicionado a favor de esta iniciativa.

2. PILARES CLAVE DEL PROYECTO DE LA OCDE

El acuerdo adoptado está principalmente dividido en dos pilares clave:

El **Pilar 1** se basa en un acuerdo por el que los países puedan **gravar los beneficios que las empresas obtienen en su territorio**, en vez de que estos sean exclusivamente recaudados en los países en los que fijan su domicilio fiscal³⁰. Este gravamen alcanzaría un 25% en el caso de las compañías que tengan un margen superior al 10%.

El Pilar 1 establece unas reglas para permitir que mediante un nuevo nexo se atribuyan derechos de gravamen a las jurisdicciones de mercado.

Las empresas a las que les afectarán las nuevas reglas son aquellas multinacionales con una facturación global superior a 20.000 millones de euros y una rentabilidad superior al 10%. Se prevé que el umbral de facturación se reduzca a 10.000 millones de euros, tras

²⁷ González Carcedo, J, Poza Cid, R. “131 jurisdicciones llegan a un acuerdo sobre tributación mínima”, *Actualidad Fiscal - Periscopio Fiscal y Legal Pricewaterhouse Coopers Tax and Legal*, 2021. (disponible en <https://periscopiofiscalylegal.pwc.es/131-jurisdicciones-llegan-a-un-acuerdo-sobre-tributacion-minima/>, última consulta 5/06/2022). *Ibid*.

²⁸ Gottlieb, I. “Irish Revenue Loss From OECD Tax Deal Uncertain, Government Says”, *Daily Tax Report: International – Bloomberg Tax News*, 2021. (disponible en <https://news.bloombergtax.com/daily-tax-report-international/irish-revenue-loss-from-oecd-tax-deal-uncertain-government-says>, última consulta 5/06/2022).

²⁹ Empleados de KPMG Tax and Legal. “Corporate Tax Rates Table”, *Tax Tools & Resources – KPMG Tax and Legal*, 2021. (disponible en <https://home.kpmg/xx/en/home/services/tax/tax-tools-and-resources/tax-rates-online/corporate-tax-rates-table.html>, última consulta 5/06/2022).

³⁰ González Carcedo, J, Poza Cid, R. “131 jurisdicciones llegan a un acuerdo sobre tributación mínima”, *Actualidad Fiscal - Periscopio Fiscal y Legal Pricewaterhouse Coopers Tax and Legal*, 2021. (disponible en <https://periscopiofiscalylegal.pwc.es/131-jurisdicciones-llegan-a-un-acuerdo-sobre-tributacion-minima/>, última consulta 5/06/2022). *Op. cit*.

una revisión dentro de 7 años, siempre que se considere que las reglas han funcionado de forma adecuada³¹.

Se prevé que la aplicación del Pilar 1 genere una recaudación tributaria adicional para los países de 125.000 millones de dólares estadounidenses. Con ello, se garantiza una distribución más equitativa entre los países de los beneficios de las empresas digitales multinacionales, al reasignarse los derechos de gravamen sobre estas empresas desde los países origen de las mismas a los países donde verdaderamente se genera el negocio que está siendo objeto de gravamen impositivo³². Esto se da con independencia de si tienen presencia física en los mismos, un argumento habitualmente esgrimido por estas compañías para justificar su tributación en los países de origen u otros con una base imponible notablemente inferior.

Por otro lado, se establecerá una regla de nexo mediante la cual parte de la base imponible se atribuirá a la jurisdicción de mercado, siempre que la entidad obtenga al menos 1 millón de euros de ingresos en ese país, excepto en bases imponibles inferiores a 250.000 euros, la cual se aplicaría en los países de mercado más pequeños con un Producto Interior Bruto (de aquí en adelante, PIB) de menos de 40.000 millones de euros.

En cuanto a su aplicación, el Pilar 1 se implementará mediante un Convenio Multilateral, para el que se establece una entrada en vigor claramente ambiciosa en el año 2023³³.

Por último, se requiere que todos los países deroguen las medidas unilaterales que han adoptado para gravar los servicios digitales.

Adicionalmente, el **Pilar 2** tiene como fin fijar un tipo efectivo de al menos un **15% (pendiente de acuerdo final) sobre los ingresos del exterior**, sin importar dónde esté la sede fiscal de la compañía. No obstante, este porcentaje podría ser revisado al alza en línea con la propuesta de EEUU y Francia.

³¹ González Carcedo, J, Poza Cid, R. “131 jurisdicciones llegan a un acuerdo sobre tributación mínima”, *Actualidad Fiscal - Periscopio Fiscal y Legal Pricewaterhouse Coopers Tax and Legal*, 2021. (disponible en <https://periscopiofiscalylegal.pwc.es/131-jurisdicciones-llegan-a-un-acuerdo-sobre-tributacion-minima/>, última consulta 5/06/2022). *Ibid.*

³² Redacción del equipo de Prensa de la OCDE. “La comunidad internacional alcanza un acuerdo pionero en materia fiscal para la era digital”, *Sede de Prensa de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos*, 2021. (disponible en <https://www.oecd.org/newsroom/la-comunidad-internacional-alcanza-un-acuerdo-pionero-en-materia-fiscal-para-la-era-digital.htm>, última consulta 6/06/2022).

³³ González Carcedo, J, Poza Cid, R. “131 jurisdicciones llegan a un acuerdo sobre tributación mínima”, *Actualidad Fiscal - Periscopio Fiscal y Legal Pricewaterhouse Coopers Tax and Legal*, 2021. (disponible en <https://periscopiofiscalylegal.pwc.es/131-jurisdicciones-llegan-a-un-acuerdo-sobre-tributacion-minima/>, última consulta 5/06/2022). *Op. Cit.*

Concretamente, el Pilar 2 se basa en un mecanismo denominado “anti-erosión global de bases” (GloBE), si bien opera incluso cuando no se haya producido dicha erosión de forma abusiva³⁴. El nuevo tipo impositivo mínimo se aplicará a las compañías cuya cifra de negocios supere los 750 millones de euros. La recaudación de este impuesto generará 150.000 millones de dólares estadounidenses anuales adicionales en los distintos países pertenecientes al proyecto³⁵.

A diferencia del Pilar 1, GLOBE no requiere adoptarse por todos los estados, pero sí que haya un enfoque común: los miembros del marco inclusivo no estarán obligados a adoptar las reglas, pero deben aceptar su aplicación por otros miembros del FI.

Según el Secretario General de la OCDE, “el acuerdo que se ha alcanzado hoy (*el 8 de octubre de 2021*) hará que nuestros acuerdos fiscales internacionales sean más justos y funcionen mejor”³⁶.

Todo ello en un contexto en el cual se ha producido, a nivel global y en las últimas décadas, una progresiva rebaja del **Impuesto de Sociedades**, situándose en 2020 el tipo medio mundial en torno a un 24% frente al 41% que alcanzó en 1981³⁷.

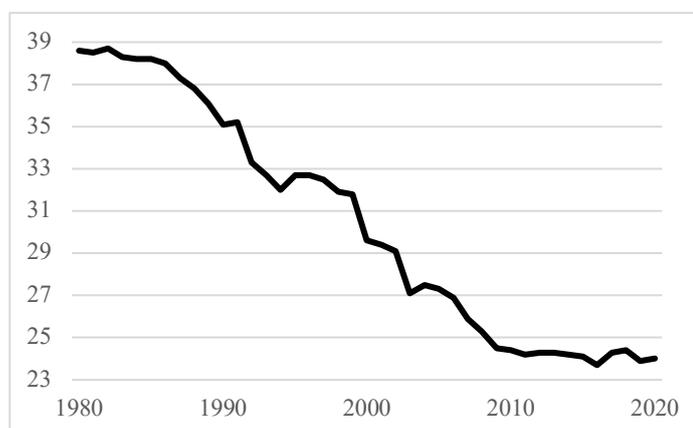


Gráfico 1: Impuesto de Sociedades Global Medio
Fuente: Goldstein, J. “The case for a global minimum corporate tax”, *New Atlanticist – Atlantic Council*, 2021. (disponible en <https://www.atlanticcouncil.org/blogs/new-atlanticist/the-case-for-a-global-minimum-corporate-tax/>, última consulta 6/06/2022)

³⁴ González Carcedo, J, Poza Cid, R. “131 jurisdicciones llegan a un acuerdo sobre tributación mínima”, *Actualidad Fiscal - Periscopio Fiscal y Legal Pricewaterhouse Coopers Tax and Legal*, 2021. (disponible en <https://periscopiofiscalylegal.pwc.es/131-jurisdicciones-llegan-a-un-acuerdo-sobre-tributacion-minima/>, última consulta 5/06/2022). *Ibid.*

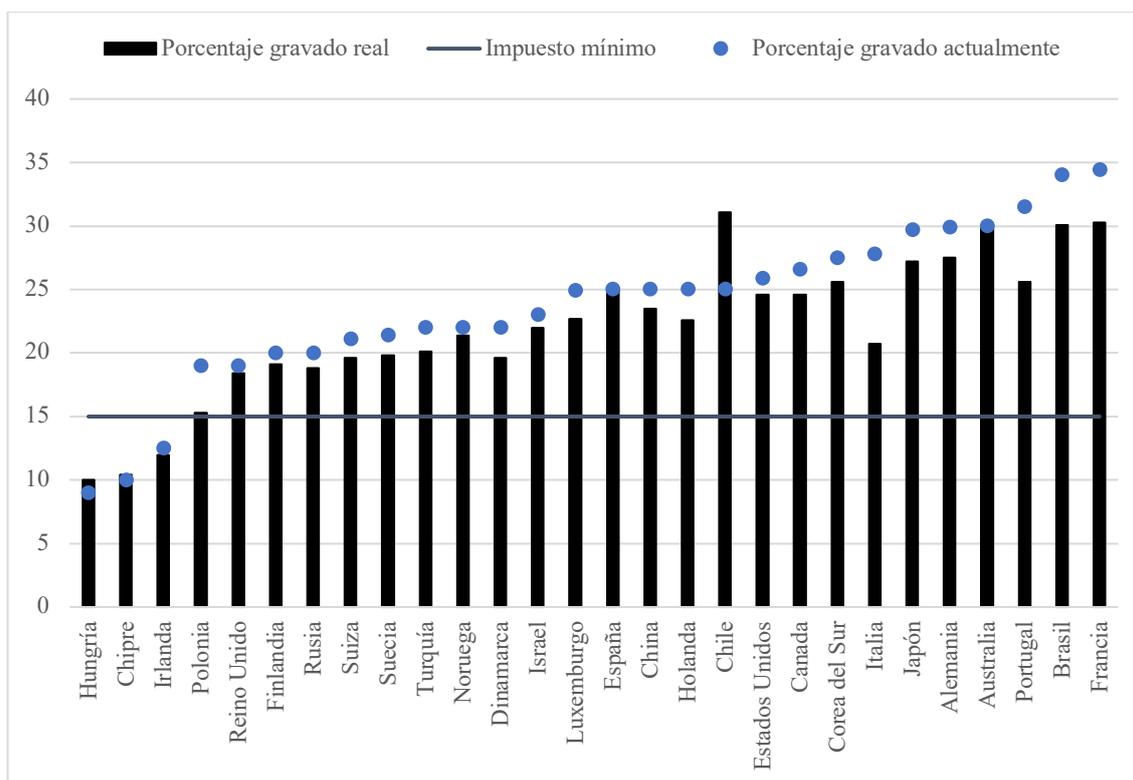
³⁵ Redacción del equipo de Prensa de la OCDE. “La comunidad internacional alcanza un acuerdo pionero en materia fiscal para la era digital”, *Sede de Prensa de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos*, 2021. (disponible en <https://www.oecd.org/newsroom/la-comunidad-internacional-alcanza-un-acuerdo-pionero-en-materia-fiscal-para-la-era-digital.htm>, última consulta 6/06/2022). *Op. Cit.*

³⁶ Redacción del equipo de Prensa de la OCDE. “La comunidad internacional alcanza un acuerdo pionero en materia fiscal para la era digital”, *Sede de Prensa de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos*, 2021. (disponible en <https://www.oecd.org/newsroom/la-comunidad-internacional-alcanza-un-acuerdo-pionero-en-materia-fiscal-para-la-era-digital.htm>, última consulta 6/06/2022). *Op. cit.*

³⁷ Goldstein, J. “The case for a global minimum corporate tax”, *New Atlanticist – Atlantic Council*, 2021. (disponible en <https://www.atlanticcouncil.org/blogs/new-atlanticist/the-case-for-a-global-minimum-corporate-tax/>, última consulta 6/06/2022).

países nórdicos, con el objetivo de promover la creación de nuevas empresas, atraer la inversión extranjera e impulsar la competitividad económica, entre otros factores. En contraste, Francia y Alemania mantienen tipos nominales en su IS significativamente superiores a la media mundial.

En la siguiente tabla observamos la tributación nominal de los distintos países en comparación con el porcentaje mínimo propuesto por el acuerdo adoptado por el G7.



i Gráfico 2: Fuente: Empleados de la base de datos de Compare your Country. “Statutory and Effective Corporate Tax Rates”, Corporate Tax Statistics - Compare Your Country, 2021. (disponible en <http://compareyourcountry.org/corporate-tax-statistics>, última consulta 6/06/2022).

3. CRONOGRAMA DE APROBACIÓN DEL PROYECTO

Para entender el progreso que ha tenido el proyecto de la OCDE y la situación en la que se encuentra actualmente, en el mes de junio de 2022, voy a detallar los pasos y acuerdos que se han ido adoptando a lo largo de los años, y los que faltan para que el Impuesto Mínimo mundial acabe siendo una realidad (probablemente en el año 2024).

Precedente: En 2018, propuesta de fijar la Tasa Google Europea, que finalmente no se aprobó ante el bloqueo de Irlanda y los países nórdicos. Si bien, Reino Unido, Italia, Francia y España la han establecido a nivel nacional.

El **5 de junio de 2021** se aprueba el acuerdo por el que se establece un tipo mínimo en el IS del 15%; y un impuesto del 25% para empresas con beneficios superiores al 10%³⁸.

Los días **11, 12 y 13 de junio de 2021** tuvo lugar la reunión de los jefes de Gobierno del G7 en Reino Unido, donde no hicieron una mención expresa del acuerdo de sus ministros, por lo que se entiende que ratifican indirectamente lo ya acordado³⁹.

El **1 de julio de 2021** 131 países (de un total de 139) firman un acuerdo por el que se establece un impuesto mínimo global del 15% y su aplicación en el año 2023⁴⁰.

Una semana después, los días **9 y 10 de julio** continúa la negociación en la reunión del G20, entre sus ministros de Finanzas y los Gobernadores de sus Bancos Centrales. Éstos apoyan los dos pilares fundamentales del proyecto de la OCDE, y establecen para octubre la concreción de los detalles finales y el establecimiento de un plan mundial para la implementación del proyecto en cada uno de los países firmantes⁴¹.

Unos meses después, el **8 de octubre de 2021** 136 países y jurisdicciones, representantes de más del 90% del PIB a nivel mundial, firman la Declaración sobre la solución de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía por la que se garantiza que las empresas multinacionales estarán sujetas a un tipo impositivo mínimo del 15% a partir del año 2023⁴². La novedad respecto a anteriores votaciones es que Irlanda, Hungría y Estonia, anteriormente en contra del proyecto, lo firman, cambiando su postura en 180 grados al pasar a estar de acuerdo con la misma.

³⁸ Law, A, Serokh, M, Roderick van Abbe, J, Gandapur, R, Hernandez, M, Khalid, D. “*Global minimum corporate income tax - How might countries with ‘low’ or ‘no’ taxation respond?*”, *Sede de Insights de Deloitte*, 2021. (disponible en <https://www2.deloitte.com/xc/en/pages/tax/articles/global-minimum-corporate-income-tax.html>, última consulta 6/06/2022).

³⁹ Redacción del equipo de Prensa del Consejo Europeo y del Consejo de la Unión Europea. “*Cumbre del G-7, Cornwall (Reino Unido), 11 a 13 de junio de 2021*”, Sede de Prensa del Consejo Europeo y del Consejo de la Unión Europea, 2021. (disponible en <https://www.consilium.europa.eu/es/meetings/international-summit/2021/06/11-13/>, última consulta 6/06/2022).

⁴⁰ González Carcedo, J, Poza Cid, R. “*131 jurisdicciones llegan a un acuerdo sobre tributación mínima*”, *Actualidad Fiscal - Periscopio Fiscal y Legal Pricewaterhouse Coopers Tax and Legal*, 2021. (disponible en <https://periscopiofiscalylegal.pwc.es/131-jurisdicciones-llegan-a-un-acuerdo-sobre-tributacion-minima/>, última consulta 5/06/2022). *Op. Cit.*

⁴¹ Redacción del equipo de Prensa del G 20. “*Third G20 Finance Ministers and Central Bank Governors meeting: Communiqué, 9-10 July 2021*”, ReliefWeb, 2021. (disponible en <https://reliefweb.int/report/world/third-g20-finance-ministers-and-central-bank-governors-meeting-communicu-9-10-july-2021>, última consulta 6/06/2022).

⁴² Redacción del equipo de Prensa de la OCDE. “*La comunidad internacional alcanza un acuerdo pionero en materia fiscal para la era digital*”, *Sede de Prensa de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos*, 2021. (disponible en <https://www.oecd.org/newsroom/la-comunidad-internacional-alcanza-un-acuerdo-pionero-en-materia-fiscal-para-la-era-digital.htm>, última consulta 6/06/2022). *Op. cit.*

Con este cambio, todos los países miembros de la OCDE y del G20 apoyan el acuerdo. Los únicos estados del Marco Inclusivo⁴³ que no se han sumado a la Declaración son Kenia, Nigeria, Sri Lanka y Pakistán.

El proyecto, junto con los dos pilares que lo integran, fueron presentados a los ministros de Finanzas del G 20 el 13 de octubre de 2021 en Washington DC, y a los líderes de los países miembro del G 20 en la Cumbre celebrada en Roma los días 30 y 31 de octubre del mismo año. En esta convención se acordó ponerlo en marcha en el año 2023⁴⁴.

Durante los días **22 a 26 de mayo de 2022** se celebró la Reunión Anual del Foro Económico Mundial (de aquí en adelante, WEF, por su nombre en inglés *World Economic Forum*) en Davos, Suiza⁴⁵. En una de las mesas redondas de este encuentro, el secretario general de la OCDE Mathias Cormann explicó que se retrasaba la aplicación del acuerdo firmado en octubre de 2021 sobre la aplicación de un impuesto mínimo global. El representante de la OCDE achacó esta decisión a las dificultades que estaba teniendo el proyecto para su aplicación⁴⁶.

Por tanto, el nuevo calendario quedaría marcado por la reunión que tienen los ministros de Finanzas en la cumbre del G 20 de julio de 2022 en Bali. Una vez lleguen a un acuerdo en la misma, los países deberán adaptar sus respectivas legislaciones a los términos acordados. Esto es por lo que el secretario general de la OCDE ha desplazado la aplicación del proyecto a 2024, previendo así cualquier contratiempo que pudiese tener cualquiera de los países firmantes.

⁴³ Según la OCDE, el Marco Inclusivo (MI) sobre BEPS de la OCDE y el G-20 se creó para garantizar que los países y jurisdicciones interesadas, incluidas las economías en desarrollo, pudieran participar en condiciones de igualdad en el desarrollo de estándares sobre cuestiones relacionadas con la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, revisando y fiscalizando al mismo tiempo la implementación del Proyecto BEPS de la OCDE y el G-20. Definición extraída de la referencia Empleados de OECD. “Marco Inclusivo sobre BEPS de la OCDE y el G-20”, *OCDE, Mejores Políticas para una Vida Mejor*, 2018. (disponible en <https://www.oecd.org/tax/beps/folleto-marco-inclusivo-sobre-beps.pdf>, última consulta 5/06/2022).

⁴⁴ Redacción del equipo de Prensa del Consejo Europeo y del Consejo de la Unión Europea. “Principales Resultados de la Cumbre del G20, Roma (Italia), 30 y 31 de octubre de 2021”, *Sede de Prensa del Consejo Europeo y del Consejo de la Unión Europea*, 2021. (disponible en <https://www.consilium.europa.eu/es/meetings/international-summit/2021/10/30-31/>, última consulta 6/06/2022).

⁴⁵ Empleados del Foro Económico Mundial. “Reunión Anual del Foro Económico Mundial – Contenido Destacado del Evento”, *WEF, Sede del WEF*, 2022. (disponible en <https://es.weforum.org/events/world-economic-forum-annual-meeting-2022>, última consulta 6/06/2022).

⁴⁶ Sánchez, R.M. “La OCDE retrasa a 2024 el acuerdo del impuesto del 15% a las multinacionales”, *El Periódico de España*, 2022. (disponible en <https://www.epe.es/es/economia/20220524/ocde-acuerdo-impuesto-multinacionales-13703378>, última consulta 6/06/2022).

Por otro lado, en el caso concreto de la UE, el **proceso de ratificación** será diferente entre lo propuesto en el Pilar 1 y en el 2, y podría llevar tiempo.

- Pilar 1: la Comisión Europea (CE) propondrá una nueva directiva para conseguir una implementación más homogénea entre los países miembros.
- Pilar 2: en cambio, para establecer el impuesto mínimo global, la CE prevé cambios necesarios a directivas existentes, y combinarlo con nuevas leyes.

En este sentido, los ministros de Economía y Finanzas de la Unión Europea comunicaron en el WEF que continúan con el desarrollo legislativo y pretenden alcanzar un acuerdo sobre el tipo mínimo del Impuesto de Sociedades de un 15% el 17 de junio de 2022. En esta fecha tiene lugar el último encuentro de los 27 responsables de Economía de la UE bajo la presidencia francesa de la Unión. Para que prospere, tendrán que convencer a Magdalena Rzeczkowska, la ministra de Finanzas de Polonia, al ser éste el país con la posición más contraria al acuerdo, incluso por encima de Irlanda o Países Bajos⁴⁷.

4. POSIBLES PROBLEMAS QUE PUEDEN RETRASAR EL ACUERDO FINAL ESTIMADO PARA 2023

El impuesto del 25% para las empresas con beneficios superiores al 10%, puede **provocar problemas sobre la elegibilidad para su aplicación** al no tener todos los países desarrollados el informe *Country by Country*. Este documento, parte del Plan de Acción 13 de la iniciativa BEPS de la OCDE, obliga a las multinacionales a desglosar sus ventas en cada país y de manera anual. En él se reporta a las agencias tributarias locales datos como los ingresos, beneficios, impuestos pagados, número de empleados, capital disponible, beneficios retenidos, las distintas actividades de negocio presentes en la compañía y los activos tangibles⁴⁸.

Por otro lado, debido a que hay determinadas empresas que el G7 y la OCDE consideran que deberían estar afectadas por este sistema, pero no llegan al mínimo del 10% de margen de beneficio requerido, como Amazon, se baraja la posibilidad de **aplicar el gravamen a cada unidad de negocio de forma individual**, como si cada una de ellas

⁴⁷ Sánchez, R.M. “La OCDE retrasa a 2024 el acuerdo del impuesto del 15% a las multinacionales”, *El Periódico de España*, 2022. (disponible en <https://www.epe.es/es/economia/20220524/ocde-acuerdo-impuesto-multinacionales-13703378>, última consulta 6/06/2022). *Ibid*.

⁴⁸ Empleados de Deloitte, “Reporte país por país (Country-by-Country Report) - Preguntas más frecuentes”, *Deloitte*, 2016. (disponible en <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/co/Documents/tax/CbC%20faqs.pdf>, última consulta 7/06/2022).

se tratara de una empresa independiente⁴⁹. Este sería el caso de Amazon Web Services, que actualmente presenta un margen de beneficio de un 35,3%⁵⁰.

Además, existe incertidumbre sobre **qué empresas finalmente estarán sujetas** a este nuevo marco tributario, debido a las diferencias sobre los criterios a emplear. El presidente de EE. UU. propuso que el Pilar 1 (el referido al 20% sobre los beneficios) solamente fuese aplicable a las 100 mayores empresas. Por otro lado, la OCDE ha acordado eximir a sectores regulados como el gasista o el bancario⁵¹.

5. IMPLICACIONES GENERALES DERIVADAS DE LA APLICACIÓN DEL IMPUESTO MÍNIMO GLOBAL

La principal consecuencia de la aplicación efectiva por los países que conforman el proyecto de la OCDE es la desaparición del impuesto digital (conocido en España como Tasa Google) en los países que cuentan con esta figura tributaria, al ser sustituido por la nueva normativa global.

Otra gran implicación, según está redactada la nueva normativa, es que las compañías tendrán que pagar el impuesto de sociedades no sólo en los países en los que tengan presencia física, sino también en aquellos en que generan ingresos a través de una presencia online.

Así, a nivel individual el mayor impacto sería para las compañías que tienen una baja tasa efectiva fiscal y obtienen un mayor porcentaje de sus beneficios fuera de EEUU. Afectaría, aunque en diferente medida, a todas las multinacionales de todos los sectores que operan o tienen sedes fiscales en países con tasas fiscales reducidas. En consecuencia, para las compañías que distribuyen una parte elevada de sus beneficios a los accionistas, la nueva fiscalidad podría traducirse en una disminución del dividendo equivalente a la disminución de los beneficios.

⁴⁹ Mohsin, S, Horobin, W, Edgerton, A. “*Amazon to Be Covered by Global Tax Deal Despite Thin Margins*”, *Bloomberg – Europe edition*, 2021. (disponible en <https://www.bloomberg.com/news/articles/2021-06-07/amazon-set-to-be-covered-by-global-tax-deal-despite-thin-margins>, última consulta 7/06/2022).

⁵⁰ Equipo de empresas Protocol. “*The AWS profit surge*”, *Protocol*, 2022. (disponible en <https://www.protocol.com/newsletters/protocol-enterprise/aws-operating-profit-intel-servers?rebellitem=1#rebellitem1>, última consulta 7/06/2022).

⁵¹ Giles, C, Williams, A, Chazan, G. “*World’s leading economies agree global minimum corporate tax rate*”, *Financial Times – International Tax*, 2021. (disponible en <https://www.ft.com/content/d0311794-abcf-4a2a-a8a4-bcabfc4f71fa>, última consulta 7/06/2022).

En concreto, los sectores más afectados serían los de Tecnología de la Información y Salud. En el sector tecnológico en su conjunto las medidas podrían reducir el beneficio estimado en un 5%. Dentro de la tecnología, el sector de semiconductores es el que tiene un mayor número de compañías con una tasa fiscal efectiva inferior al 15%.

Por otro lado, en las grandes compañías tecnológicas, más enfocadas a procesos de expansión que a la distribución de dividendos, la medida podría llegar a afectar a sus planes de inversión en los casos más extremos.

Por último, diversos cálculos estiman que la aplicación de una tasa mínima del 15% en todos los países reduciría el beneficio estimado para el conjunto de las compañías del S&P 500 entre un 1% y un 2%.

V. CAPÍTULO 4. IMPLICACIONES PARA LOS ESTADOS FIRMANTES DEL TRATADO

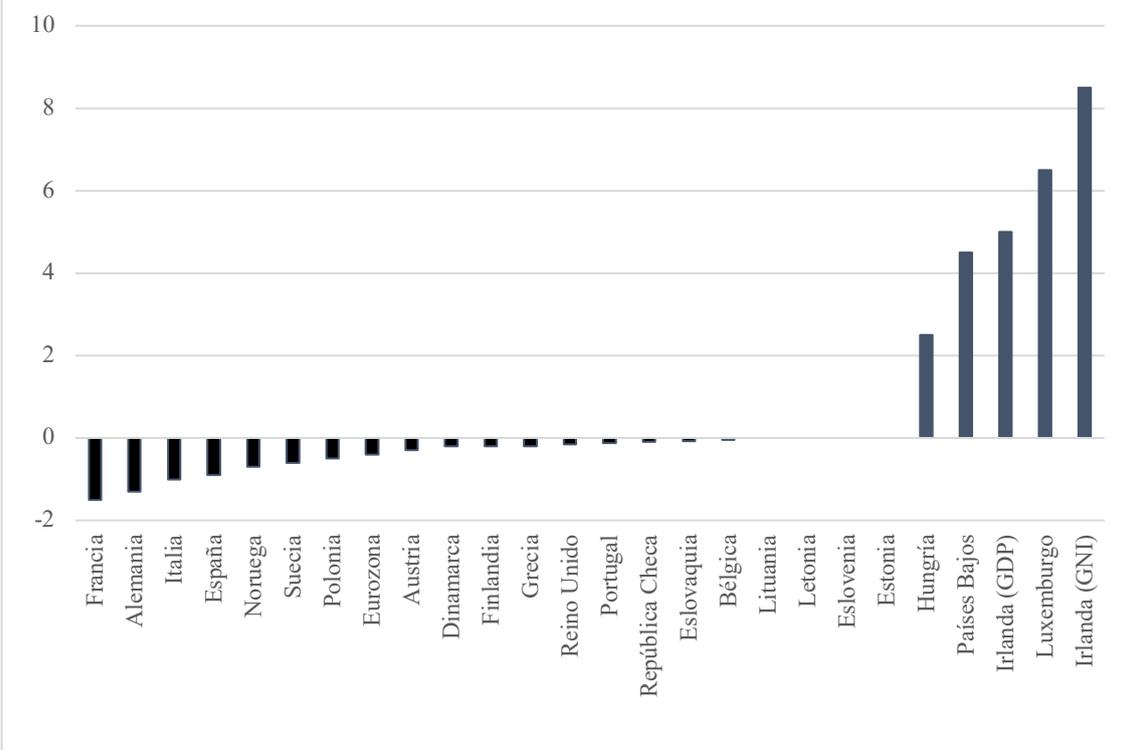
El proyecto de la OCDE de establecer un impuesto mínimo mundial va a tener consecuencias en todos los estados adheridos al Marco Inclusivo. La mayoría de los estados van a ver sus ingresos fiscales aumentados de manera notoria gracias al incremento del tipo impositivo y de la base imponible de las empresas multinacionales que operen en su territorio.

Por otro lado, va a haber otros países que verán como parte de sus ingresos fiscales disminuyen como consecuencia del devengo de los mismos en otros países, concretamente los territorios donde realmente fueron generados los ingresos asociados al impuesto en cuestión. En particular, los países del este grupo generalmente son los que en un principio estuvieron en contra del proyecto mundial, como Irlanda o Polonia.

En el siguiente gráfico se puede ver un pequeño resumen de cómo afecta el cambio impositivo en la deuda pública de diferentes estados miembros de la Unión Europea. Se representa en puntos porcentuales de cambio de la deuda pública teniendo en cuenta la introducción del proyecto de la OCDE, y en un escenario en el que no se acometa ninguna reforma para adaptarlo a la misma.

Impacto de la reforma del Impuesto de Sociedades sobre la deuda pública en la UE

en términos de PIB antes del 2028, diferencia en un escenario sin reformas.

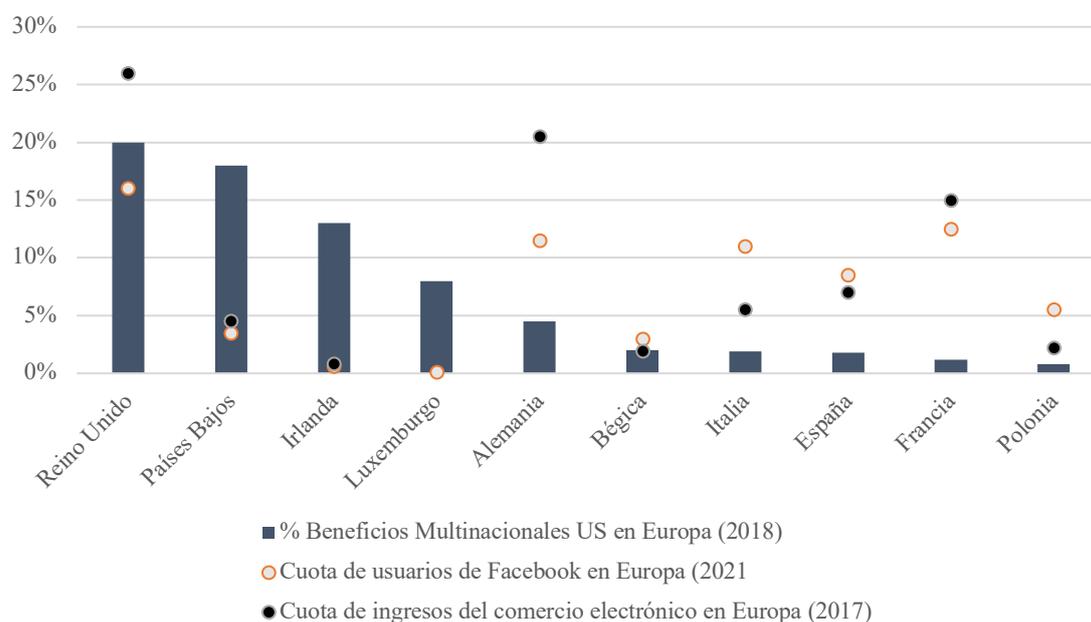


ii Gráfico 3: Fuente: Amaro, R. “Research Briefing - Eurozone - The winners and losers from global tax reform”, Oxford Economics, 2021. (disponible en <https://resources.oxfordeconomics.com/hubfs/content-hub/Eurozone-The-winners-and-losers-from-global-tax-reform.pdf>, última consulta 6/06/2022). **Importante destacar la presencia en el gráfico de Irlanda por duplicado, diferenciando entre el PIB y la Renta Nacional Bruta (de aquí en adelante, RNB).**

Como podemos observar, los países donde más va a crecer la deuda pública son los países que albergan varias sedes de empresas multinacionales que operan en el mercado digital, o que ofrecen tasas impositivas ventajosas por establecer su sede fiscal en el país. Por otro lado, los países donde van a ver su deuda significativamente reducida (en torno al 1% o 1,5% de diferencia) son los estados que cuentan con un mayor número de usuarios de las plataformas digitales que tienen establecidas sus sedes en otros países de la UE. Hemos de tener en cuenta que esta comparativa es un escenario en el que no se realiza ninguna reforma legislativa para amortizar el incremento o potenciar la reducción de deuda, respectivamente.

Por otro lado, en el siguiente gráfico podemos observar una comparativa entre el porcentaje de beneficios que reportan las multinacionales en cada país de la Unión Europea, la cuota de usuarios de Facebook en cada uno de los mencionados estados y la cuota porcentual de los ingresos que provienen del comercio electrónico en el país en cuestión respecto del total.

Localización de beneficios y clientes en Europa en porcentajes



iii Gráfico 4: Fuente: Amaro, R. “Research Briefing - Eurozone - The winners and losers from global tax reform”, Oxford Economics, 2021. (disponible en <https://resources.oxfordeconomics.com/hubfs/content-hub/Eurozone-The-winners-and-losers-from-global-tax-reform.pdf>, última consulta 6/06/2022). Op. Cit.

Como podemos observar, la correlación entre número de usuarios y cuota de ingresos parece completamente inversa respecto del porcentaje de beneficios que reportan las multinacionales en cada uno de los países (y, por tanto, es indicador de la cantidad de impuestos a ingresar al Estado en cuestión al ser la base imponible). Esta relación inversa es lo que trata de solventar el proyecto de impuesto global mínimo de la OCDE, además de explicar lo beneficiados o desfavorecidos que van a salir cada uno de los países en cuestión.

Por otro lado, también representa la necesidad de tributar fiscalmente respecto a los ingresos que ha generado realmente cada una de las compañías multinacionales tecnológicas en el territorio de cada uno de los estados indicados en la tabla.

A continuación, voy a detallar cómo afecta estos cambios a los países más afectados (tanto positivamente como negativamente) por la aplicación de la propuesta mundial de la OCDE.

1. PAÍSES MÁS BENEFICIADOS POR LA NUEVA REFORMA IMPOSITIVA MUNDIAL

Los países más favorecidos por la propuesta de la OCDE son, como hemos indicado, los países con alto número de usuarios de las plataformas de internet pero con tasas impositivas superiores al 15%. En otras palabras, son generalmente los estados que han apoyado la iniciativa desde su creación e incluso se han adelantado a la misma estableciendo normativas nacionales “temporales” a la espera de adaptarla al reglamento mundial establecido por la OCDE.

Los países principalmente beneficiados por la reforma, ordenados por impacto en la deuda pública (indicado en el gráfico 3) son Francia, Alemania, Italia y España.

1.1. Francia

Como podemos observar en el gráfico número 3, Francia sería el país más beneficiado de la Unión Europea al reducir su deuda pública en torno a un 1,5% con la implantación del proyecto mundial.

Este hecho se puede explicar fácilmente observando el gráfico número 4, donde podemos constatar que a pesar de tener el 15% del total del comercio por internet de la Unión Europea y el 13% de los usuarios europeos de la plataforma Facebook, únicamente supone el 1% del total de los beneficios que las empresas tecnológicas multinacionales de Estados Unidos reportan en Europa.

Además, no tienen que adaptar su ordenamiento jurídico al Pilar 2 del Marco Fiscal Global de la OCDE, el relativo a la tasa impositiva mínima mundial del 15%. Esto es debido a que tienen una tasa impositiva oficial de un 34,4% (y, por tanto, notablemente superior al 15% requerido). Además, teniendo en cuenta posibles deducciones fiscales y otros beneficios gravan realmente un 30,3% de los beneficios (también siendo superior, y haciendo posible descartar una desviación importante entre lo teórico y lo real). Estos dos últimos datos se pueden observar en el gráfico 2.

1.2. Alemania

Alemania sería el segundo país más beneficiado de la Unión Europea tras Francia al reducir su deuda pública en torno a un 1,3% con la implantación del proyecto mundial, tal y como podemos analizar en el gráfico número 3.

Este dato también se puede explicar de una manera más contundente que con el ejemplo francés, al observar el gráfico número 4. En éste podemos constatar que a pesar

de tener el 20,5% del total del comercio por internet de la Unión Europea y el 12% de los usuarios europeos de la plataforma Facebook, únicamente supone el 5% del total de los beneficios que las empresas tecnológicas multinacionales estadounidenses reportan en Europa.

Además, no tienen que adaptar su ordenamiento jurídico al Pilar 2 del Marco Fiscal Global de la OCDE, el relativo a la tasa impositiva mínima mundial del 15%. Esto es debido a que tienen una tasa impositiva oficial de un 29,9% (y, por tanto, notablemente superior al 15% requerido). Además, teniendo en cuenta posibles deducciones fiscales y otros beneficios gravan realmente un 27,5% de los beneficios (también siendo superior, y haciendo posible descartar una desviación importante entre lo teórico y lo real). Estos dos últimos datos se pueden observar en el gráfico 2.

1.3. Italia

El caso italiano, como es de esperar, no es distinto a los anteriores. Tal y como podemos observar en el gráfico número 3, Italia sería el tercer país más beneficiado de la Unión Europea al reducir su deuda pública en torno a un punto porcentual con la implantación del proyecto de la OCDE.

Este hecho se puede explicar sencillamente observando el gráfico número 4, donde podemos constatar que a pesar de tener el 5,5% del total del comercio por internet de la Unión Europea y el 11% de los usuarios europeos de la plataforma Facebook, únicamente supone la mísera cifra de un 2% del total de los beneficios que las empresas tecnológicas multinacionales de Estados Unidos reportan en territorio europeo.

Además, no tienen que adaptar su ordenamiento jurídico al Pilar 2 del Marco Fiscal Global de la OCDE, el relativo a la tasa impositiva mínima mundial del 15%. Esto es debido a su tasa impositiva oficial de un 27,5% (y, por tanto, notablemente superior al 15% requerido). Además, teniendo en cuenta posibles deducciones fiscales y otros beneficios gravan realmente un 20,7% de los beneficios (que, si bien constituye una diferencia notable, sigue siendo superior al mínimo pactado por los países miembro del Foro Inclusivo). Estos dos últimos datos se pueden observar en el gráfico 2.

1.4. España

Por último, vamos a desarrollar el caso que más nos afecta, el español. Este país del sur de Europa sería el cuarto país más beneficiado de la Unión tras Italia al poder reducir

su deuda pública una décima menos que su predecesor, es decir, en torno a un 0,9% con la implantación del proyecto mundial, tal y como podemos analizar en el tercer gráfico.

Este dato también se puede explicar de una manera ejemplificativa al observar el gráfico número 4. En éste podemos constatar que a pesar de tener el 7% del total del comercio por internet de la Unión Europea y el 9% de los usuarios europeos de la plataforma Facebook, únicamente supone el 2% del total de los beneficios que las empresas tecnológicas multinacionales estadounidenses reportan en Europa.

Además, el Estado Español no tiene que adaptar su ordenamiento jurídico al Pilar 2 del Marco Fiscal Global de la OCDE, el relativo a la tasa impositiva mínima mundial del 15%. Esto es debido a que tienen una tasa impositiva oficial de un 25% (y, por tanto, notablemente superior al 15% requerido). Además, al no tener grandes deducciones fiscales y otros beneficios que afecten notablemente al tipo impositivo, gravan realmente el 25% comentado anteriormente (también siendo superior, y haciendo posible descartar una desviación importante entre lo teórico y lo real). Estos dos últimos datos se pueden observar en el gráfico 2.

2. PAÍSES MÁS AFECTADOS POR LA NUEVA REFORMA IMPOSITIVA MUNDIAL

Por otro lado, los países más afectados por el acuerdo adoptado por los países del Marco Inclusivo son aquellos con tipos impositivos inferiores al 15% establecido por la OCDE. Esto es debido a que entre la década de los 90 del siglo 20 y el año 2015 estos estados apostaron por una estrategia nacional que optaba por ofrecer a empresas multinacionales tecnológicas tipos impositivos muy ventajosos (incluso tendentes al 0% como es el caso de Irlanda) con el objetivo de atraer sus sedes fiscales. Así, conseguían suculentos ingresos fiscales partiendo de una base imponible prácticamente imposible para el número de habitantes existentes en el país en cuestión.

Los países principalmente afectados por la reforma, ordenados por impacto en la deuda pública (indicado en el gráfico 3) son Hungría, Países Bajos, Luxemburgo e Irlanda. Sin embargo, voy a analizar también Polonia, al tratarse de un caso especial.

1.1. Polonia

El caso de Polonia es sin duda muy especial, porque se trata de un país que está en contra del acuerdo a pesar de verse bastante afectado por la deslocalización de beneficios

de las empresas tecnológicas multinacionales. Esto es debido a que también ofrecían tasas impositivas ventajosas, pero a compañías de otros sectores variados.

En otras palabras, se encuentran potencialmente perjudicados por el Pilar 2 del acuerdo de la OCDE, el relativo a la tasa impositiva mínima mundial del 15% sobre los ingresos. Habría que analizar si su oposición al proyecto mundial es debido a que lo que pasarían a ingresar adicionalmente por la tributación de las compañías tecnológicas en su país (cuantía que, según podemos observar en el gráfico 3, es de una reducción de la deuda pública estimada de un 0,5%) es inferior a la pérdida de compañías de otros sectores que disfrutaban de una tasa impositiva ventajosa por haber establecido su sede en territorio polaco.

En el gráfico número 4 podemos constatar que a pesar de tener el 2,2% del total del comercio por internet de la Unión Europea y el 6% de los usuarios europeos de la plataforma Facebook, el país únicamente supone el 1% del total de los beneficios que las empresas tecnológicas multinacionales de Estados Unidos reportan en Europa. Estos datos muestran la contradicción de Polonia entre su negativa al proyecto de la OCDE y los ingresos por tributación de las sociedades tecnológicas multinacionales.

Además, considero que es importante mencionar en este apartado que el principal escollo de la Unión Europea en la reunión que van a mantener el 17 de junio de 2022 en referencia a la aplicación anticipada del acuerdo de la OCDE en la UE es la negativa de Polonia.

1.2. Hungría

El caso de Hungría también es algo particular dentro del grupo de los detractores de establecer un impuesto mínimo global. Si bien no tiene una gran exposición a compañías tecnológicas multinacionales y, por ende, su base de usuarios en el país es reducida, sí que es sede a un gran número de compañías multinacionales de otros sectores. Por tanto, al igual que Polonia, es un país afectado por la aplicación del Pilar 2 (el relativo a la tasa impositiva mínima mundial del 15% sobre los ingresos, tal y como hemos indicado anteriormente).

Podemos apreciar perfectamente este dato al referirnos al gráfico 2, donde está situado como el país con la tasa impositiva de sociedades más baja, al tener establecido el impuesto de sociedades en un 10%. Además, teniendo en cuenta posibles deducciones fiscales y otros beneficios gravan realmente un 9% de los beneficios.

En consecuencia, la subida obligatoria de su impuesto de sociedades al 15% causará probablemente una gran fuga de compañías, al perder el incentivo por establecer la sede fiscal en Hungría. Esta posibilidad se ve reflejada en el gráfico 3, donde observamos que la deuda pública nacional se vería incrementada en un 2,5%.

1.3. Países Bajos

En cambio, el rechazo de Países Bajos a la propuesta de la OCDE está directamente relacionada con la presencia de sedes de compañías tecnológicas multinacionales en el país. Como podemos apreciar en el gráfico 4, a pesar de tener únicamente el 4,5% del comercio por internet a nivel europeo y el 4% de los usuarios europeos de la plataforma Facebook, las compañías tecnológicas reportan en el país un 18% de los beneficios de todo el continente europeo.

Si estas compañías retirasen su sede fiscal al perder la ventaja competitiva que les ofrecía el estado holandés, verían su deuda pública incrementarse en un 4,5% (según el gráfico número 3), siempre y cuando no acometan reformas.

Por otro lado, si nos referimos al Pilar 2, éste no es un motivo de preocupación para los Países Bajos, al contrario que para Hungría. Esto es debido a que, según el gráfico 2, tienen establecido el impuesto de sociedades en un 22,6%, notablemente superior al 15% mínimo requerido. Además, teniendo en cuenta posibles deducciones fiscales y otros beneficios gravan realmente un 25% de los beneficios, siendo incluso superior al establecido en la normativa nacional del estado.

1.4. Luxemburgo

La negativa de Luxemburgo en relación con la propuesta de la OCDE también está directamente relacionada con la presencia de sedes de compañías tecnológicas multinacionales en el país. Como podemos apreciar en el gráfico 4, a pesar de no tener relevancia en el comercio por internet a nivel europeo y en el número de usuarios europeos de la plataforma Facebook (es decir, en ambas la cifra es cercana al 0%), las compañías tecnológicas reportan en el país un 8% de los beneficios de todo el continente europeo. Lo más probable es que casi todos estos ingresos provengan de Amazon Europe Core Sarl, la sociedad europea de Amazon con sede fiscal en el país.

Por otro lado, si estas compañías retirasen su sede fiscal al perder la ventaja competitiva que les ofrecían las autoridades de Luxemburgo, verían su deuda pública

incrementarse en un 6,5% (según el gráfico número 3), siempre y cuando no acometan reformas.

Por otro lado, si nos referimos al Pilar 2, éste no es un motivo de preocupación para Luxemburgo, al estar en una situación similar a la de Países Bajos. Esto es debido a que, según el gráfico 2, tienen establecido el impuesto de sociedades en un 24,9%, notablemente superior al 15% mínimo requerido. Además, teniendo en cuenta posibles deducciones fiscales y otros beneficios gravan realmente un 22,7% de los beneficios.

1.5. Irlanda

Por último, vamos a analizar el caso irlandés, el más conocido y polémico por el caso Apple que hemos tratado anteriormente. El rechazo de Irlanda a la propuesta de la OCDE también está directamente relacionado con la presencia de sedes de compañías tecnológicas multinacionales en el país. Como podemos apreciar en el gráfico 4, a pesar de tener únicamente el 0,8% del comercio por internet a nivel europeo y el 1% de los usuarios europeos de la plataforma Facebook, las compañías tecnológicas reportan en el país un 13% de los beneficios de todo el continente europeo.

Si estas compañías retirasen su sede fiscal al perder la ventaja competitiva que les ofrecía Irlanda, verían su deuda pública incrementarse notablemente en un 5% respecto al PIB y en un 8,5% si tomamos como dato base la RNB (según el gráfico número 3), siempre y cuando no acometan reformas.

Por otro lado, si nos referimos al Pilar 2, éste también es un importante motivo de preocupación para el estado irlandés, al contrario que para los Países Bajos. Esto es debido a que, según el gráfico 2, tienen establecido el impuesto de sociedades en un 12%, notablemente inferior al 15% mínimo requerido. Además, teniendo en cuenta posibles deducciones fiscales y otros beneficios gravan realmente un 12,5% de los beneficios, siendo incluso superior al establecido en la normativa nacional del estado.

En otras palabras, Irlanda debe acometer grandes reformas tras la aplicación del acuerdo mundial de la OCDE, porque previsiblemente perderán gran parte de los ingresos fiscales. Por otro lado, deberá incrementar el impuesto de sociedades como mínimo al 15%, lo cual podrá causar cierta desestabilización en la economía irlandesa durante algunos años.

VI. CAPÍTULO 5. IMPLICACIONES PARA LAS EMPRESAS MULTINACIONALES EN GENERAL Y ESPAÑOLAS

1. IMPLICACIONES PARA LAS MULTINACIONALES A NIVEL GLOBAL SEGÚN EL PILAR

Como he venido indicando a lo largo del trabajo, la propuesta de la OCDE va a afectar notablemente a muchas multinacionales de distintas nacionalidades. En este sentido, el Pilar 1 (el acuerdo por el que los países puedan gravar los beneficios que las empresas obtienen en su territorio) es más propenso a afectar a las compañías tecnológicas multinacionales, las cuales tienen más sencillo establecer una sede fiscal en un país distinto a donde se han generado los ingresos susceptibles de ser fiscalizados.

Por otro lado, el Pilar 2, el relativo a la tasa impositiva mínima mundial del 15% sobre los ingresos, es susceptible de afectar a la mayoría de las empresas multinacionales.

2. CASO ESPAÑOL: IMPLICACIONES PARA LAS MULTINACIONALES

A continuación, voy a referirme concretamente al caso español, el que más nos interesa. Según la Agencia Tributaria, en su informe País por País publicado en abril de 2022 y correspondiente año 2019, el conjunto de las 124 multinacionales con matriz española que cumplen los requisitos establecidos por la OCDE (una facturación anual superior a 750 millones de euros) declaran un tipo efectivo global del 16,7%, siendo ligeramente superior al mínimo acordado del 15%⁵². Por tanto, en este caso no les afecta el acuerdo global de la OCDE.

Sin embargo, esto no implica que no haya casos particulares, como puede ser el hecho de que el 18% de las multinacionales españolas declaran pagar a través del Impuesto de Sociedades en el mundo una media de tan sólo un 2,6% de su respectivo beneficio. Estas

⁵² Empleados del departamento de Prensa. “La Agencia Tributaria publica el 'Informe País por país' correspondiente a 2019 - Explotación estadística del "Informe CBC"”, *Agencia Tributaria de España*, 2022. (disponible en https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/notas-prensa/notas-prensa/La_Agencia_Tributaria_publica_el__Informe_Pais_por_pais__correspondiente_a_2019.html, última consulta 8/06/2022).

compañías probablemente vean una drástica reducción de sus beneficios con la corrección que deban aplicar.

Por otro lado, en el caso concreto de España declaran ingresar un 13% de los beneficios, por lo que sí que saldrían perjudicados por el Pilar 2 al tener que pagar, como mínimo, un 2% más⁵³.

Toda esta información esta extraída de más de 14.700 filiales, de las cuales 9.800 (constituyendo el 66,5% del total) son extranjeras. Entre todas ellas representan una facturación global de 933.800 millones de euros, unos beneficios netos globales de 89.700 millones de euros y un Impuesto sobre Sociedades pagado a nivel mundial de 15.000 millones de euros⁵⁴.

VII. CAPÍTULO 6. LEGISLACIÓN FUTURA

A lo largo del trabajo he ido detallando los posibles próximos pasos y las fechas estimadas de cada uno de ellos, pero me gustaría reflejarlos de manera resumida en este apartado. Además, con un enfoque concreto en la situación española.

Durante la celebración del WEF, el secretario general de la OCDE Mathias Cormann explicó que se retrasaba la aplicación del acuerdo firmado en octubre de 2021 sobre la aplicación de un impuesto mínimo global hasta el año 2024. La próxima reunión la mantendrán en Bali los ministros de Finanzas en la cumbre del G 20 de julio de 2022. Una vez lleguen a un acuerdo en la misma, los países deberán adaptar sus respectivas legislaciones a los términos acordados antes del 31 de diciembre del año 2024.

A pesar de este retraso, la Unión Europea decidió mantener su calendario de aplicación del acuerdo mediante la trasposición de la Directiva durante el año 2023. Esto, sin embargo, supone un ligero retraso respecto al calendario original, debido a que pretendían tener la Directiva traspuesta por todos los Estados Miembros antes del 31 de diciembre de 2022⁵⁵.

⁵³ Empleados del departamento de Prensa. “La Agencia Tributaria publica el 'Informe País por país' correspondiente a 2019 - Explotación estadística del "Informe CBC"”, *Agencia Tributaria de España*, 2022. (disponible en https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/notas-prensa/notas-prensa/La_Agencia_Tributaria_publica_el_Informe_Pais_por_pais_correspondiente_a_2019.html, última consulta 8/06/2022). *Ibid.*

⁵⁴ Empleados del departamento de Prensa. “La Agencia Tributaria publica el 'Informe País por país' correspondiente a 2019 - Explotación estadística del "Informe CBC"”, *Agencia Tributaria de España*, 2022. (disponible en https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/notas-prensa/notas-prensa/La_Agencia_Tributaria_publica_el_Informe_Pais_por_pais_correspondiente_a_2019.html, última consulta 8/06/2022). *Ibid.*

⁵⁵ García, E. “VOTACIÓN DE LA DIRECTIVA SOBRE TRIBUTACIÓN MÍNIMA GLOBAL - PILAR 2”, *BDO International Limited*, 2022. (disponible en <https://www.bdo.es/es-es/blogs/coordenadas->

Para ello, el próximo paso que deben tomar es la aprobación unánime de todos los Estados Miembro del acuerdo comunitario. Para ello, tras conseguir la aprobación de Irlanda y Países Bajos, deberán convencer a Polonia. Este Estado se muestra reticente al acuerdo por su política de establecer un Impuesto de Sociedades reducido para atraer sedes fiscales de empresas de cualquier sector, sin centrarse en el tecnológico.

Por otro lado, como ya he indicado España ya tiene su propia legislación en cuanto al Pilar 1, el referido a la tributación por parte de las compañías que operan en el mercado digital en el lugar de generación del ingreso. La Tasa Google, como se conoce coloquialmente, entró en vigor el 31 de diciembre de 2019. A su vez, España no debe realizar ninguna actuación sobre el Pilar 2, salvo velar que las compañías que la Agencia Tributaria ha detectado que incumplen pasen a ingresar el porcentaje mínimo requerido.

En definitiva, el próximo paso más relevante para España es la adaptación de la Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales a la futura Directiva Europea.

VIII. CONCLUSIÓN

La aparición de empresas que basaron su modelo de negocio en cualquiera de las facetas o tecnologías que ofrece el internet supuso una alteración de los sistemas fiscales a nivel mundial que permitieron crear desigualdades entre multinacionales y Pequeñas y Medianas Empresas (de aquí en adelante, PYMEs); y entre países. Por ello, este trabajo ha tratado de clarificar la evolución de la regulación de esta nueva realidad fiscal, y cómo va a afectar a los distintos Estados y multinacionales que se han visto beneficiados o perjudicados por la misma.

El proyecto de impuesto mínimo global, una idea surgida en torno al año 2013 por la explosión del caso *Apple e Irlanda v. Comisión Europea*, parece que va a ser una realidad en los próximos años. En concreto, antes del año 2023 en la Unión Europea y antes del 2024 para los países integrantes del Marco Inclusivo de la OCDE. Recomiendo al lector complementar lo indicado en este trabajo con notas de prensa de la reunión de los ministros de Finanzas en la cumbre del G 20 de julio de 2022; y del encuentro de los 27 responsables de Economía de la UE el 17 de junio de 2022 para así poder entender la evolución de ambos proyectos más allá de la fecha de publicación de este trabajo.

bdo/marzo-2022/votacion-de-la-directiva-sobre-tributacion-minima-global-pilar-2, última consulta 9/06/2022).

Por supuesto, este proyecto no ha sido posible sin los distintos intentos que ha habido a lo largo de los últimos años, destacando el Pacto Europeo para la Introducción de un Impuesto Digital en la Unión Europea del año 2018, en el caso de la Unión Europea, y la coloquialmente llamada Tasa Google, en el caso de España.

Además, considero que los dos Pilares en los que se basa el proyecto de la OCDE enfocan y solucionan de una manera correcta los dos inconvenientes que ocasionó la creación de empresas multinacionales tecnológicas, y, por supuesto, de otros sectores. El primero, el establecimiento de un impuesto global mínimo, sin importar el país donde esté la sede fiscal de una empresa. Por otro lado, el segundo inconveniente: el pago del Impuesto de Sociedades en el país donde realmente se ha generado el ingreso para la compañía asociado al mismo.

Por otro lado, la regularización de los impuestos pagados por las empresas multinacionales permitirá un marco de competencia más justo para las PYMEs, al operar todos en circunstancias y requisitos similares. Además, creará un entorno donde la transparencia cobre relevancia y permita a los inversores y a los consumidores tomar mejores decisiones.

La aprobación del proyecto de la OCDE, estimado para 2024; y del proyecto de la Unión Europea, a su vez estimado para el año 2023, nos hace reflexionar para los posibles retos que supondrán a nivel mundial. Considero que, una vez aprobados los acuerdos, deberán establecerse instituciones independientes que garanticen el cumplimiento de lo acordado. Este cumplimiento deberá ser bien por los Estados, al regular un tipo mínimo del Impuesto de Sociedades del 15%; bien por las empresas, al devengar y pagar los impuestos correspondientes al nivel real de ingresos obtenidos en cada uno de sus respectivos mercados y países.

IX. BIBLIOGRAFÍA

JURISPRUDENCIA

Sentencia del Tribunal General de la Unión Europea (Sala Séptima Ampliada) núm. T.2020:338, de 15 de julio de 2020 [versión electrónica – base de datos InfoCuria. Ref. ECLI:EU:T:2020:338]. Última consulta: 20 de abril de 2022.

RECURSOS DE INTERNET

TROSDORF, J., FISHER, A., “*Apple’s Cork campus celebrates 40 years of community and looks to the future*”, Sala de Prensa de Apple, 17 de noviembre de 2020. (Disponible en <https://www.apple.com/newsroom/2020/11/apples-cork-campus-celebrates-40-years-of-community-and-looks-to-the-future/>; última consulta 15/04/2022).

CARDOSO, R., REN, Y., “Ayuda estatal: Irlanda otorgó ventajas fiscales ilegales a la empresa Apple por valor de hasta 13 000 millones EUR”, Web oficial de la Comisión Europea, Comunicado de prensa, 2016 (disponible en https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/es/IP_16_2923; última consulta 19/4/2022).

PODESTA, A., ASTUTI, G., TSONI, M., “*Statement by Executive Vice-President Margrethe Vestager on the Commission’s decision to appeal the General Court’s judgment on the Apple tax State aid case in Ireland*”, Web oficial de la Comisión Europea, Comunicado de prensa, 2020 (disponible en https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/STATEMENT_20_1746; última consulta 20/4/2022).

HANNON, P., “*Irish Lawmakers Back Appeal on Apple Ruling*”, *The Wall Street Journal*, 7 de septiembre de 2016 (disponible en <https://www.wsj.com/articles/irish-lawmakers-expected-to-approve-appeal-on-apple-ruling-1473256462>; última consulta 20/04/2022).

COOK, T., “*A Message to the Apple Community in Europe*”, Sala de Prensa de Apple, 30 de agosto de 2016 (disponible en <https://www.apple.com/ie/customer-letter/>; última consulta 20/04/2022)

EMPLEADOS DE REUTERS, “*Apple says it has paid two-thirds of \$15 billion Irish tax Bill*”, *Reuters*, 2 de Agosto de 2018 (disponible en <https://www.reuters.com/article/businessNews/idCAKBN1KN27E-OCABS?edition-redirect=ca>; última consulta 20/04/2022).

- SCHWAB, A, HLAVÁČEK, M. “*REPORT on digital taxation: OECD negotiations, tax residency of digital companies and a possible European Digital Tax*”, *European Parliament Press Centre*, 2021/2010 (INI), 2021. (disponible en https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/A-9-2021-0103_EN.html#title5, última consulta 4/06/2022).
- EMPLEADOS DE BDO GLOBAL. “*France- Digital Services Tax*”, *BDO Global Press Centre*, 2021. (disponible en <https://www.bdo.global/en-gb/microsites/digital-services-taxation/countries-cit-map/france-digital-services-tax>, última consulta 4/06/2022).
- EMPLEADOS DE BDO GLOBAL. “*Austria- Digital Services Tax*”, *BDO Global Press Centre*, 2021. (disponible en <https://www.bdo.global/en-gb/microsites/digital-services-taxation/countries-cit-map/austria-digital-services-tax>, última consulta 5/06/2022).
- REDACCIÓN DEL EQUIPO DE PRENSA DE BANKINTER. “Todo lo que debes saber sobre la tasa Google”, *Sede de Prensa del Blog de Economía y Finanzas de Bankinter*, 2021. (disponible en <https://www.bankinter.com/blog/mercados/todo-que-debes-saber-sobre-tasa-google>, última consulta 5/06/2022).
- GOTTLIEB, I. “*Irish Revenue Loss From OECD Tax Deal Uncertain, Government Says*”, *Daily Tax Report: International – Bloomberg Tax News*, 2021. (disponible en <https://news.bloombergtax.com/daily-tax-report-international/irish-revenue-loss-from-oecd-tax-deal-uncertain-government-says>, última consulta 5/06/2022).
- REDACCIÓN DEL EQUIPO DE PRENSA DE LA OCDE. “La comunidad internacional alcanza un acuerdo pionero en materia fiscal para la era digital”, *Sede de Prensa de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos*, 2021. (disponible en <https://www.oecd.org/newsroom/la-comunidad-internacional-alcanza-un-acuerdo-pionero-en-materia-fiscal-para-la-era-digital.htm>, última consulta 6/06/2022).
- REDACCIÓN DEL EQUIPO DE PRENSA DEL CONSEJO EUROPEO Y DEL CONSEJO DE LA UNIÓN EUROPEA. “Cumbre del G-7, Cornualles (Reino Unido), 11 a 13 de junio de 2021”, *Sede de Prensa del Consejo Europeo y del Consejo de la Unión Europea*, 2021. (disponible en

<https://www.consilium.europa.eu/es/meetings/international-summit/2021/06/11-13/>, última consulta 6/06/2022).

REDACCIÓN DEL EQUIPO DE PRENSA DEL G 20. “*Third G20 Finance Ministers and Central Bank Governors meeting: Communiqué, 9-10 July 2021*”, ReliefWeb, 2021. (disponible en <https://reliefweb.int/report/world/third-g20-finance-ministers-and-central-bank-governors-meeting-communicu-9-10-july-2021>, última consulta 6/06/2022).

REDACCIÓN DEL EQUIPO DE PRENSA DEL CONSEJO EUROPEO Y DEL CONSEJO DE LA UNIÓN EUROPEA. “Principales Resultados de la Cumbre del G20, Roma (Italia), 30 y 31 de octubre de 2021”, *Sede de Prensa del Consejo Europeo y del Consejo de la Unión Europea*, 2021. (disponible en <https://www.consilium.europa.eu/es/meetings/international-summit/2021/10/30-31/>, última consulta 6/06/2022).

SÁNCHEZ, R.M. “La OCDE retrasa a 2024 el acuerdo del impuesto del 15% a las multinacionales”, *El Periódico de España*, 2022. (disponible en <https://www.epe.es/es/economia/20220524/ocde-acuerdo-impuesto-multinacionales-13703378>, última consulta 6/06/2022).

MOHSIN, S, HOROBIN, W, EDGERTON, A. “*Amazon to Be Covered by Global Tax Deal Despite Thin Margins*”, *Bloomberg – Europe edition*, 2021. (disponible en <https://www.bloomberg.com/news/articles/2021-06-07/amazon-set-to-be-covered-by-global-tax-deal-despite-thin-margins>, última consulta 7/06/2022).

EQUIPO DE EMPRESAS PROTOCOL. “*The AWS profit surge*”, *Protocol*, 2022. (disponible en <https://www.protocol.com/newsletters/protocol-enterprise/aws-operating-profit-intel-servers?rebelltitem=1#rebelltitem1>, última consulta 7/06/2022).

GILES, C, WILLIAMS, A, CHAZAN, G. “*World’s leading economies agree global minimum corporate tax rate*”, *Financial Times – International Tax*, 2021. (disponible en <https://www.ft.com/content/d0311794-abc4-4a2a-a8a4-bcabfc4f71fa>, última consulta 7/06/2022).

EMPLEADOS DEL DEPARTAMENTO DE PRENSA. “La Agencia Tributaria publica el 'Informe País por país' correspondiente a 2019 - Explotación estadística del 'Informe CBC'”, *Agencia Tributaria de España*, 2022. (disponible en <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/notas-prensa/notas->

prensa/La_Agencia_Tributaria_publica_el_Informe_Pais_por_pais_correspondiente_a_2019.html, última consulta 8/06/2022).

SANZ GADEA, E., “50 años de historia del Impuesto de Sociedades”, *50 años de evolución impositiva. Avanzando juntos, superando barreras. Revista de la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF)*, pg. 57, 2019 (disponible en <https://www.aedaf.es/es/documentos/descarga/44858/50-anos-de-evolucion-impositiva-avanzando-juntos-superando-barreras> ; última consulta 12/04/2022).

DYNER, A.; PLÓCIENNIK, S; SASNAL, P; SZCZUDLIK, J; SZYMANSKA, J; TERLIKOWSKI, M; ZÓRNACZUK, T, “Prospects for Introducing a Digital Tax in the EU”, *Bulletin of the Polish Institute of International Affairs*, n. 30 (1276), 26 de febrero de 2019 (disponible en <https://pism.pl/upload/images/artykuly/legacy/files/25447.pdf>, última consulta el 14/4/2022).

GOLDSTEIN, J. “The case for a global minimum corporate tax”, *New Atlanticist – Atlantic Council*, 2021. (disponible en <https://www.atlanticcouncil.org/blogs/new-atlanticist/the-case-for-a-global-minimum-corporate-tax/>, última consulta 6/06/2022).

EMPLEADOS DE DELOITTE, “Reporte país por país (Country-by-Country Report) - Preguntas más frecuentes”, *Deloitte*, 2016. (disponible en <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/co/Documents/tax/CbC%20faqs.pdf>, última consulta 7/06/2022).

AMARO, R. “Research Briefing - Eurozone - The winners and losers from global tax reform”, *Oxford Economics*, 2021. (disponible en <https://resources.oxfordeconomics.com/hubfs/content-hub/Eurozone-The-winners-and-losers-from-global-tax-reform.pdf>, última consulta 6/06/2022).

BAHILLO, T., “Historia de Internet: cómo nació y cuál fue su evolución”, *Marketing 4 ECommerce*, 2022 (disponible en <https://marketing4ecommerce.net/historia-de-internet/>, última consulta el 8/06/2022).

WISE, J. “How many technology companies in the US? (2022 stats)”, *Earthweb Technology*, 2022. (disponible en <https://earthweb.com/how-many-technology-companies-in-the-us/>, última consulta 2/06/2022).

ASEN, E, BUNN, D. “What European OECD Countries Are Doing about Digital Services Taxes”, *Tax Foundation*, 2021. (disponible en

<https://taxfoundation.org/digital-tax-europe-2020/>, última consulta 4/06/2022).

SEELY, A. “*Digital Services Tax Research Briefing*”, *House of Commons Library*, 2022. (disponible en <https://commonslibrary.parliament.uk/research-briefings/cbp-8719/>, última consulta 4/06/2022).

EMPLEADOS DE KASPERSKY. “¿Qué es una dirección IP: definición y explicación”, *Kaspersky*, S.P. (disponible en <https://latam.kaspersky.com/resource-center/definitions/what-is-an-ip-address>, última consulta 5/06/2022).

EMPLEADOS DE MICROSOFT AZURE. “¿Qué es la nube?”, *Diccionario de Microsoft Azure*, S.P. (disponible en <https://azure.microsoft.com/es-es/overview/what-is-the-cloud/>, última consulta 5/06/2022).

GONZÁLEZ CARCEDO, J, POZA CID, R. “*131 jurisdicciones llegan a un acuerdo sobre tributación mínima*”, *Actualidad Fiscal - Periscopio Fiscal y Legal Pricewaterhouse Coopers Tax and Legal*, 2021. (disponible en <https://periscopiofiscalylegal.pwc.es/131-jurisdicciones-llegan-a-un-acuerdo-sobre-tributacion-minima/>, última consulta 5/06/2022).

EMPLEADOS DE KPMG TAX AND LEGAL. “*Corporate Tax Rates Table*”, *Tax Tools & Resources – KPMG Tax and Legal*, 2021. (disponible en <https://home.kpmg/xx/en/home/services/tax/tax-tools-and-resources/tax-rates-online/corporate-tax-rates-table.html>, última consulta 5/06/2022).

LAW, A, SEROKH, M, RODERICK VAN ABBE, J, GANDAPUR, R, HERNANDEZ, M, KHALID, D. “*Global minimum corporate income tax - How might countries with ‘low’ or ‘no’ taxation respond?*”, *Sede de Insights de Deloitte*, 2021. (disponible en <https://www2.deloitte.com/xe/en/pages/tax/articles/global-minimum-corporate-income-tax.html>, última consulta 6/06/2022).

EMPLEADOS DE OECD. “*Marco Inclusivo sobre BEPS de la OCDE y el G-20*”, *OCDE, Mejores Políticas para una Vida Mejor*, 2018. (disponible en <https://www.oecd.org/tax/beps/folleto-marco-inclusivo-sobre-beps.pdf>, última consulta 5/06/2022).

EMPLEADOS DEL FORO ECONÓMICO MUNDIAL. “*Reunión Anual del Foro Económico Mundial – Contenido Destacado del Evento*”, *WEF, Sede del WEF*, 2022. (disponible en <https://es.weforum.org/events/world-economic-forum-annual-meeting-2022>, última consulta 6/06/2022).

GARCÍA, E. “VOTACIÓN DE LA DIRECTIVA SOBRE TRIBUTACIÓN MÍNIMA GLOBAL - PILAR 2”, *BDO International Limited*, 2022. (disponible en <https://www.bdo.es/es-es/blogs/coordenadas-bdo/marzo-2022/votacion-de-la-directiva-sobre-tributacion-minima-global-pilar-2>, última consulta 9/06/2022).

EMPLEADOS DE LA BASE DE DATOS DE COMPARE YOUR COUNTRY. “Statutory and Effective Corporate Tax Rates”, Corporate Tax Statistics - Compare Your Country, 2021. (disponible en <http://compareyourcountry.org/corporate-tax-statistics>, última consulta 6/06/2022).