

# Resolución de disputas en el contexto del Pilar II

Las posibles diferencias que puedan surgir en la interpretación o en la aplicación de las reglas GloBE por parte de las distintas jurisdicciones exigen la adopción de mecanismos de resolución de disputas específicamente diseñados para el Pilar II.

---

**ROCÍO ARIAS PLAZA**  
**ADRIÁN BOIX CORTÉS**  
**REMEDIOS GARCÍA GÓMEZ DE ZAMORA**  
Equipo de Litigación Tributaria de GA\_P

**SATURNINA MORENO GONZÁLEZ**  
Catedrática de Derecho Financiero y Tributario  
Consejera académica de GA\_P

**E**l pasado 15 de noviembre del 2024, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) celebró el sexto Tax Certainty Day, acontecimiento que reunió a responsables de políticas fiscales, Administraciones tributarias, representantes de empresas y otros *stakeholders* para discutir y avanzar en la agenda global de certidumbre fiscal. Durante este evento, uno de los aspectos tratados fue cómo prepararse para las disputas que surjan bajo el Pilar II y cómo abordarlas.

A este respecto, cabe recordar que desde el *enfoque común* del Pilar II, las jurisdicciones que deseen introducir las reglas globales contra la erosión de las bases imponibles (reglas GloBE, sigla de *global anti-base erosion*) deben implementar y aplicar sus respectivas normas internas de manera coordinada y coherente con las directrices publicadas por la OCDE. Aun así, existe la posibilidad de que surjan diferencias en la interpretación o en la aplicación de dichas normas entre las jurisdicciones, lo que podría dar lugar a resultados divergentes bajo las referidas

reglas GloBE. Por este motivo, resulta esencial adoptar mecanismos de resolución de disputas específicamente diseñados para el Pilar II.

En la actualidad, con las reglas GloBE del Pilar II implementadas o avanzando hacia su implementación en numerosos países, esta normativa presenta desafíos y oportunidades:

- En lo que respecta a los desafíos, se reconoce que las normas son complejas, deben implementarse en un corto periodo de tiempo y están sujetas a un riesgo de interpretación divergente por parte de las Administraciones de las distintas jurisdicciones.
- Y, como oportunidades, cabe destacar que el Pilar II se basa en un conjunto de normas comunes que se están instaurando en los distintos países de manera simultánea y uniforme y que suponen que la información esté disponible para todas las Administraciones al mismo tiempo.

En este contexto se está trabajando en una convención multilateral para la resolución de disputas bajo el Pilar II. También se discute si el marco del ICAP (*International Compliance Assurance Programme*) de la OCDE podría extenderse para abordar cuestiones de interpretación y otras disputas relacionadas con el Pilar II, lo que actualmente está siendo explorado por el Foro sobre Administración Tributaria (FTA) de la OCDE.

Siendo ésta la situación de partida, en diciembre del 2022, la OCDE publicó el documento de consulta titulado «Pillar Two - Tax Certainty for the GloBE Rules», en el que reconocía expresamente que los mecanismos de prevención de disputas específicamente considerados bajo el Pilar II pueden no proporcionar certidumbre fiscal a todos los grupos de empresas multina-

cionales (MNE) en todos los casos, por lo que deviene necesario considerar los mecanismos de resolución de disputas que se puedan implantar.

Los elementos básicos de un mecanismo de resolución de disputas podrían derivarse de la disposición del procedimiento amistoso (*mutual agreement procedure* —MAP—) contenida en el artículo 25 del Modelo de Convenio de la OCDE, con las adaptaciones necesarias que permitan desarrollar un mecanismo de resolución de disputas que tenga como objetivo resolver los problemas que les surjan a los grupos de empresas multinacionales debido a diferencias en la interpretación o en la aplicación de las reglas GloBE por parte de las jurisdicciones.

El contenido de un mecanismo de resolución de disputas del Pilar II podría integrar los siguientes tres elementos básicos:

1. Se debería permitir que los grupos de empresas multinacionales presentaran una solicitud ante una autoridad competente en una jurisdicción donde una acción tomada por dicha jurisdicción pudiera resultar en una tributación no prevista bajo las reglas GloBE. La experiencia en el contexto de los procedimientos amistosos en los convenios de doble imposición señala que, aunque las jurisdicciones pueden adoptar dichos procedimientos a su discreción para resolver problemas que puedan surgir, se proporciona un mayor nivel de certidumbre fiscal a los contribuyentes cuando se les permite solicitar un procedimiento de ese tipo.
2. La autoridad competente de una jurisdicción debería, cuando esté justificado, tener la facultad de resolver el caso con las autoridades competentes de otras jurisdicciones involucradas que estén igualmente faculta-

das, de acuerdo con un estándar común definido.

3. Las jurisdicciones deberían implementar cualquier acuerdo alcanzado por sus autoridades competentes con independencia de los plazos previstos por su derecho interno.

Un mecanismo de resolución de disputas amparado por el Pilar II que incorpore los elementos descritos podría ponerse en funcionamiento

- b) Resolución bajo la MAAC

Otro instrumento que podría considerarse en el contexto de la resolución de disputas es la Convención de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal o MAAC (Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters). Esta convención podría permitir el intercambio de información entre autoridades y, además, ciertas de sus disposiciones (por ejemplo, el artículo 8, relativo a las *inspecciones fiscales simultáneas*, o el artículo 9, que permite las *inspecciones fiscales en el extranjero*) podrían permitir que las

autoridades competentes se consulten entre sí, intercambien información y mantengan reuniones con respecto a una disputa concerniente a las reglas GloBE planteada por los grupos de empresas multinacionales. Sin embargo, no brindaría una base legal sustantiva para que las autoridades competentes llegasen a acuerdos o los implementasen y, en definitiva, no crearía por sí misma un mecanismo de resolución de disputas para alcanzar una solución común.

- c) Resolución bajo los tratados fiscales existentes

Otra opción podría ser explorar si las disposiciones de procedimientos amistosos incluidas en los convenios bilaterales existentes podrían utilizarse para resolver disputas relacionadas con el Pilar II. El artículo 25(3), segunda frase, del Modelo de Convenio de la OCDE establece que las autoridades competentes también podrán ponerse de acuerdo para tratar de evitar la

## El mecanismo de resolución de disputas debería integrar los elementos básicos identificados por la OCDE

mediante diferentes instrumentos legales (o incluso mediante una combinación de varios) que podrían depender de mecanismos existentes o implementar nuevos mecanismos:

- a) Implementación de un convenio multilateral

Ésta es la línea en la que actualmente está trabajando la OCDE. Este mecanismo garantizaría aún más la coordinación y la implementación consistente de las reglas GloBE. Según lo indicado, debería otorgar la capacidad a los grupos de empresas multinacionales de presentar solicitudes cuando una acción haya conducido a una tributación no deseada bajo las reglas GloBE y permitir que las autoridades competentes acepten tales solicitudes y resuelvan la controversia sobre la base de un estándar común definido. El desarrollo de este instrumento implicaría un acuerdo por parte de todas las jurisdicciones y el cumplimiento de aspectos procedimentales como el de su ratificación.

doble imposición en los casos no previstos en el convenio. Sin embargo, depender de los tratados fiscales existentes tiene algunas limitaciones:

- puede no existir una relación de tratado entre las jurisdicciones relevantes y puede haber problemas en un contexto multilateral;
- el mencionado artículo es discrecional para las autoridades competentes, y los grupos de empresas multinacionales no pueden presentar solicitudes para que tales discusiones tengan lugar;
- sólo permite la resolución de casos de doble imposición, lo que puede no cubrir todas las posibles consecuencias no deseadas;
- las jurisdicciones pueden concluir que esta disposición no las habilita para llegar a un acuerdo que se desvíe de su legislación interna.

Por tanto, dependiendo de los tratados fiscales existentes, podría ser una opción

utilizada en combinación con un acuerdo entre autoridades competentes o una disposición en la legislación interna.

- d) Introducción de un mecanismo de resolución de disputas en la legislación interna

Este instrumento debería estar sujeto a reciprocidad y ser aplicable sólo cuando todas las jurisdicciones involucradas tuvieran la misma disposición en sus respectivas legislaciones internas.

En definitiva, dada la incertidumbre existente en torno a las posibles divergencias en la interpretación o en la aplicación de las normas del Pilar II en las distintas jurisdicciones, resulta esencial establecer de forma clara mecanismos de resolución de disputas que permitan la pronta resolución de cualquier desacuerdo y garanticen una tributación global acorde con dichas normas. En este sentido, podrían existir conflictos que no necesariamente tendrían solución inmediata con los mecanismos analizados actualmente. Por tanto, será conveniente permanecer atentos a los avances de la OCDE en esta materia en un contexto en constante evolución como el que tiene lugar bajo el Pilar II.