

# Consenso internacional para avanzar en la fijación de nuevas reglas de atribución de beneficios y tributación mínima

Analizamos las nuevas reglas de atribución de beneficios y tributación mínima en el ámbito digital

Febrero 2020

## Ponte en contacto con PwC Tax & Legal Services:

### Roberta Poza Cid

Socia en el departamento de Fiscalidad Internacional  
[roberta.poza.cid@pwc.com](mailto:roberta.poza.cid@pwc.com)

### Álvaro Sánchez-Herrero

Socio Responsable de Servicios Legales y Fiscales para el sector Technology, Media & Telecoms  
[alvaro.sanchez-herrero@pwc.com](mailto:alvaro.sanchez-herrero@pwc.com)

Entre los días 29 y 30 de Enero, en la reunión del **Foro Inclusivo OCDE/G20 (“FI”)** para el proyecto BEPS (“Base Erosion and Profit Shifting”), los 137 países participantes reafirmaron en una Declaración (“Statement”), [reseñada en la página web de la OCDE el pasado viernes 31 de enero de 2020](#), **su compromiso formal de alcanzar una solución a largo plazo para abordar los desafíos fiscales que surgen de la digitalización de la economía**, que incluyen tanto las nuevas reglas sobre nexos y atribución de beneficios (“revised profit allocation and nexus rules”) en el ámbito internacional como la fijación de reglas de tributación mínima global o “GLoBE” (aplicables con carácter más general y no solo al ámbito exclusivamente digital).

Ambas iniciativas (i.- atribución de beneficios y nexos y ii.) GLoBE), conocidas comúnmente como “Pillar One” (Pilar Uno) y “Pillar Two” (Pilar Dos) fueron introducidas en una “Policy Note” del FI de enero de 2019 y presentadas, también por el FI, en su documento de 13 de febrero de 2019 “Addressing the tax challenges of the digitalisation of the Economy”, que fue sometido a consulta pública.

Este documento, que, en relación con el Pilar Uno, contemplaba tres opciones

diferentes de atribución y nexos (basadas en los conceptos de i) participación de usuarios, ii) intangibles de marketing y iii) presencia económica significativa), se vio acompañado por un programa de trabajo detallado (que también cubría el Pilar Dos) que fue publicado por el FI en mayo de 2019.

Basándose en estas tres opciones bajo Pilar Uno el Secretariado de la OCDE propuso una única solución, en su Documento Unificado en relación con el Pilar Uno (“Unified Approach” – “UA”) de 9 de octubre de 2019, sometido también a consulta pública.

**Es a este documento de UA al que el FI confirma expresamente su apoyo en su Declaración publicada el 31 de enero de 2020**, introduciendo en el mismo determinadas **modulaciones y aclaraciones, entre las que se encuentra la modificación expresa del contenido de programa de trabajo definido en mayo de 2019, en lo que respecta al Pilar Uno.**

Este calendario de trabajo modificado continúa teniendo como hito fundamental la adopción de **un informe final para aprobación del FI hacia finales de 2020.**



En la Declaración quedan expresamente excluidas de esta categorización las industrias extractivas y, con carácter general, empresas del sector financiero, aerolíneas o empresas navieras.

Lo que se identifica ahora como novedad es un punto de control en julio de 2020 en el que se solicitará el **visto bueno del FI sobre los aspectos claves de una solución de consenso**, lo que obligará a que una serie de elementos del programa de trabajo modificado en los términos del manifiesto deban estar completados durante el mes de junio de 2020.

A modo de recapitulación, el documento de UA sugería reconducir la atribución de beneficios en el ámbito de la tributación internacional de la digitalización de la economía bajo el Pilar Uno al juego combinado de tres cantidades (“Amounts”), denominadas “A”, “B” y “C”, la primera de las cuales era la única que **configuraba una nueva regla de atribución de beneficios y nexos**, con respecto a los criterios tradicionales aplicados hasta la fecha (basados en el principio de valor de mercado ligado a un enfoque transaccional) que se encuentran detrás de las **Cantidades “B” y “C”**.

Bajo la “Cantidad A” se recoge así la atribución de beneficios globales (segmentado, en su caso, por sector/tipo de actividad o geografía) por aplicación fórmulas predeterminadas (“**formulaic approach**”), entre las jurisdicciones en cuya “vida económica” participa de una manera recurrente y significativa la empresa que los obtiene, **independientemente de que el negocio no disponga en la misma de presencia física**, o ésta sea no relevante.

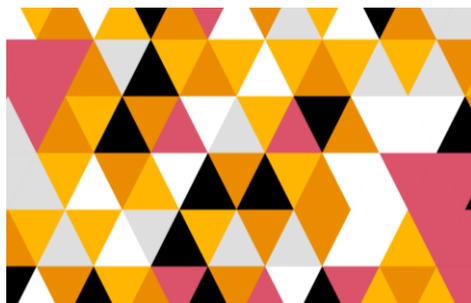
Esta “**Cantidad A**” se puede desencadenar, según la Declaración de la FI, para dos tipos de empresas: i) las denominadas de **servicios digitales automatizados**, en las que la Declaración menciona, a efectos ejemplificativos, **buscadores, redes sociales y plataformas de intermediación, y de modo más novedoso, las empresas de “streaming” de contenido digital, juego**

#### **online y servicios en la nube**

(denominadas en el documento de UA, de forma más somera, “digital centric businesses”), y ii) los negocios orientados al consumidor (denominados someramente en el Documento UA “consumer-facing businesses”), entendido éste sustancialmente como particular, incorporando, de forma no exhaustiva, una referencia a las empresas dedicadas a los **productos de informática personal, moda, cosmética, artículos de lujo, automoción, refrescos y alimentos “de marca” y modelos de franquicia**, en los que se entiende que existe marketing dirigido y segmentado, y/o captura y explotación de datos individuales de clientes, en parte a través de productos “conectados” (iot) o uso de plataformas.

En la Declaración quedan expresamente excluidas de esta categorización las industrias **extractivas** y, con carácter general, empresas del **sector financiero, aerolíneas o empresas navieras, así como los negocios de servicios profesionales** (estos últimos, por involucrar, presumiblemente, un grado elevado de juicio e intervención humana).

Bajo la “**Cantidad B**”, que utiliza categorías clásicas de precios de transferencia, se recoge la retribución básica, nuevamente formularia, que debe atribuirse a un nivel “**estándar**” o **rutinario de actividades de marketing y distribución desarrolladas**, en general, a través de supuestos de presencia física en una jurisdicción (filial o establecimiento permanente), mientras que la “Cantidad C” añade a la anterior una atribución de beneficio “extra” para aquellas **actividades de distribución y marketing que exceden las que permiten la atribución de retribución básica descrita anteriormente**.



### Conclusiones

El FI continúa con su ambicioso calendario para llegar a una solución de consenso a finales de este año, por lo que hay que seguir muy de cerca la evolución del proyecto y cómo se dé cierre a las tareas pendientes del programa de trabajo en relación con los Pilares Uno y Dos, que claramente afectará a las empresas multinacionales en la tributación de sus beneficios globales, especialmente a aquéllas dentro del ámbito de la digitalización de la economía.

Por otro lado, parece claro el llamamiento a la necesidad de eliminar las medidas unilaterales tales como el Impuesto sobre Servicios Digitales (entre ellos el español, que todavía no ha sido objeto de regulación).

En el **Anexo A** (dentro del Anexo 1, referido al Pilar Uno) de la Declaración se identifican, en relación con el Pilar Uno, una serie de **tareas pendientes** en las que debe focalizarse el programa de trabajo para conseguir el objetivo descrito anteriormente para finales de 2020, **con particular énfasis en la “Cantidad A”** (entre otras materias, **alcance**: definiciones precisas de actividades cualificadas, umbrales de ingresos y beneficios, criterios de exclusión, interacciones, etc-, **definición de la nueva regla de nexo**: con identificación del concepto de interacción recurrente y significativa con la jurisdicción de mercado cuando concurre ausencia física y determinación de exclusiones para ciertas actividades de venta de productos a consumidores, etc, **criterios de determinación de la base de tributación**: con confirmación o no de que el beneficio antes de impuestos sea la magnitud relevante, y que estándares de contabilidad financiera deben ser utilizados, etc).

En este punto, el **Anexo B** (dentro del mismo Anexo 1 de la Declaración de enero de 2020), sintetiza, de modo gráfico, cuáles son los **elementos relevantes que, por medio de un descarte en cascada, permiten determinar los grupos empresariales globales impactados bajo la “Cantidad A”**. De modo muy resumido, éstos serían i) cifra de negocio global del grupo multinacional (por todas sus actividades), ii) tipo de actividad/es cualificada/s, iii) **cifra de negocio de la/s actividad/es cualificada/s** (con establecimiento de umbral mínimo excluyente), iv) **umbral de rentabilidad por línea de negocio** (con exclusión por debajo de un determinado umbral), v) umbral de beneficio residual agregado (nuevamente con regla de mínimos) y vi) **conurrencia de requisitos de nexo** (cifra de negocio local y otras magnitudes) en la jurisdicción del mercado al que se quiere realizar la atribución de beneficio bajo la “Cantidad A”.

Por otro lado, también se identifican en el programa de trabajo revisado, como tareas pendientes, **la determinación y diseño** (en relación no sólo, pero sí más sustancialmente, con la Cantidad A) de los mecanismos de prevención y resolución de los conflictos que surjan en relación con la aplicación de las nuevas normas, ya que parece claro que las reglas tradicionales de resolución internacional de los mismos, a través fundamentalmente de procedimientos amistosos en materia tributaria, que operan de forma

principalmente bilateral y a posteriori, resultarían insuficientes para dar salida satisfactoria a dichos conflictos.

Por lo tanto, incluso en esta fase de análisis y desarrollo, ya se anticipa que será necesario realizar **cambios en las normas domésticas y en los tratados de doble imposición** para lo cual se propondría recurrir a un nuevo Convenio multilateral.

Tal y como solicitó **EE.UU.**, el FI también analizará, en el marco de las tareas pendientes del programa de trabajo relativas a **la implantación y administración de las nuevas reglas**, un enfoque alternativo del Pilar Uno que se base en **un mecanismo de puerto seguro** (“safe harbour”), por el cual las multinacionales que así lo soliciten estarían sometidas a la **regulación final del Pilar Uno de una manera global**. La decisión sobre si el Pilar Uno se aplicaría exclusivamente en estos términos se pospone, ya que las opiniones de los países del FI son discrepantes en este punto.

La Declaración contiene también un reporte del FI sobre **el progreso realizado en el diseño técnico del Pilar Dos**, aunque en este punto se proporcionan pocos detalles. El Pilar Dos determinaría, desde un punto de vista conceptual, que los beneficios fiscales invocados por los contribuyentes que supongan finalmente una tributación global inferior al mínimo queden, en la práctica, sin efecto, ya que **las empresas no obtendrían ningún rédito por situarse en una jurisdicción con una imposición más baja al estar sometidas de modo global a un tipo mínimo con independencia del lugar en el que se localicen**. Los Estados que forman parte del FI aún no han entrado en la discusión sobre cuál debería ser el tipo de gravamen mínimo aceptable.

Una actualización del progreso del trabajo en curso se presentará en un nuevo **Informe Fiscal del Secretario General de la OCDE** durante la próxima reunión de Ministros de Finanzas del G20 y Gobernadores de Bancos Centrales en Riad, Arabia Saudita, **del 22 al 23 de febrero de 2020**.

Finalmente, la Declaración subraya que el compromiso de implantar el Pilar Uno debería traer consigo que los países del FI que se adhieran a las reglas acordadas en este ámbito **no apliquen medidas unilaterales, tales como los impuestos sobre servicios digitales**.