



**FUNDACIÓN PARA LA PROMOCIÓN
DE LOS ESTUDIOS DE DERECHO FINANCIEROS.**

FORO DE FISCALIDAD INTERNACIONAL. 18 de octubre de 2022.

Tributación de Negocios y Rentas Digitales. Pilar I.

INDICE

PRIMERA PARTE

INTRODUCCIÓN

APARTADO PRIMERO. OCDE. MODELO PILAR 1.

I. Antecedentes.

II. Documentos Base del Estudio.

III. Modelo Pilar 1.

III.1. Primer Elemento. Cantidad A.

- a) Ámbito de Aplicación.
- b) Grupos Excluidos.
- c) Segmentación.
- d) *Nexus*.
- e) Cantidad A / Base de Asignación.
- f) Determinación del Beneficio Consolidado Residual Ajustado.
- g) Reglas de Fuente de los Ingresos.
- h) Identificación de las *Paying Entities*. Eliminación de la doble Imposición.
- i) Implementación de las Normas Pilar 1. Importe A.
- j) Supresión de Medidas Unilaterales.

III.2. Segundo Elemento. Cantidad B.

- a) Ámbito de Aplicación
- b) Retribución.
- c) Puerto Seguro.

III.3. Tercer Elemento. Resolución de Controversias.

IV. Fecha previsible de entrada en vigor del Modelo Pilar 1.

V. Fuerza Vinculante.



VI. Administración del Modelo Pilar 1.

APARTADO SEGUNDO. UNIÓN EUROPEA.

I. Antecedentes.

II. Propuestas de Directivas.

II.1. Medida Temporal. Propuesta de Directiva del Consejo relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que gravan los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales. COM/2018/0148, publicada el 21 de marzo de 2018.

- a) Ámbito Objetivo.
- b) Ámbito Subjetivo.

II.2. Medida Definitiva. Propuesta de Directiva del Consejo, por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa. COM/2018/0147, publicada el 21 de marzo de 2018.

- a) Ámbito Objetivo.
- b) Ámbito Subjetivo.

II.3. Recomendación de la Comisión 1650 de 21 de marzo de 2018, relativa a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa.

II.4. Estado Actual de las Propuestas.

III. Estudios en Curso.

APARTADO TERCERO. ACUERDO ESTADOS UNIDOS/VARIOS ESTADOS EUROPEOS.

SEGUNDA PARTE.

Turno de Intervenciones.

REFLEXIONES FINALES.

**RESUMEN. ABSTRACT.**

Este documento se refiere al Modelo Pilar 1 (OCDE) analizado en el Foro de Fiscalidad Internacional celebrado el día 18 de octubre de 2022. En él se debatió sobre el reto fiscal que viene planteando a los Estados la “digitalización de la economía”, materia en la que los éstos alcanzaron Acuerdo unánime, reflejado en el documento “*Statement on a Two Pillar Solution to address the Tax challenges arising from the digitalisation of the economy*”, publicado el 8 de octubre de 2021, a partir del mismo se continuó trabajando en el desarrollo de los puntos reflejados en éste. Siguiendo el hilo conductor del debate, este trabajo se centra en el estudio de los documentos OCDE publicados hasta el momento, sobre el Modelo Pilar 1, que si bien, al ser documentos de consulta pública, aún no han alcanzado aprobación por los Estados, sin embargo ofrecen una perspectiva bastante madura, aunque no definitiva, de la ruta a seguir para gravar los ingresos de fuente digital de manera coordinada por los Estados. La implementación de las normas del Modelo, conformado por tres elementos: “Cantidad A”, “Cantidad B” y “Resolución de Controversias”, conlleva cambios relevantes tanto en el Derecho Tributario sustancial, como en el Derecho Tributario formal de las jurisdicciones, además también puede provocar cierta pérdida de soberanía fiscal para las jurisdicciones que no estén dotadas de infraestructuras potentes, pérdida de soberanía que no siempre será bien aceptada por estas jurisdicciones. A destacar, en términos muy positivos, el tercer elemento del Modelo “Resolución de Controversias”, cuyo objetivo no es otro que dar certeza fiscal a los contribuyentes en la aplicación del mismo, garantizando la prevención y la solución de cualquier controversia que pueda plantearse y la eliminación de la doble imposición, eje fundamental en el que se apoya el Modelo y de cuya buena administración depende, sin duda alguna, el éxito del mismo. Para dar esa certeza fiscal se apuntan una serie de mecanismos y herramientas efectivos de resolución de conflictos, entre los que despuntan los Procedimientos Amistosos, llamados a tener un papel principal en este ámbito, y cuyo escenario habitual de bilateralidad será, con toda probabilidad, superado, habida cuenta que las controversias que planteará el Pilar 1 requerirán de una solución o enfoque multilateral.

Dado que se ha trabajado con documentos preparatorios, es muy posible que el Modelo Pilar 1, que finalmente se apruebe por los Estados, no regule las cuestiones desarrolladas en este artículo en los términos reflejados en el mismo.



PRIMERA PARTE.

INTRODUCCIÓN.

Una vez publicadas las Acciones del Plan BEPS en el año 2015, con excepción, como se recordará de la Acción 1, se abre en el ámbito de la OCDE la era Post BEPS.

En relación con la Acción 1 "Economía Digital", se señala que, pese a los trabajos desarrollados sobre la misma, no terminaban de cristalizar los criterios necesarios para abordar satisfactoriamente la arquitectura de la tributación de los nuevos modelos de negocio, sin presencia física en los Estados, en los que las nuevas tecnologías de la información y la comunicación tienen el rol principal.

En esta etapa Post BEPS, los esfuerzos de la OCDE se han concentrado en diseñar esta estructura fiscal que permita a los Estados exigir impuestos a aquellas empresas que sin presencia física en sus jurisdicciones generan valor en ellas. Fruto de los primeros estudios de esta nueva etapa es el informe provisional de la OCDE publicado el 16 de marzo de 2018, bajo el título de "Desafíos fiscales derivados de la digitalización"; a partir de esta fecha continúan los estudios en esta área y es con el documento "Programa de trabajo para el desarrollo de una solución consensuada ante los retos fiscales derivados de la digitalización de la economía", publicado el 31 de mayo de 2019, cuando se presenta la solución a estos desafíos a través de un Modelo en dos Pilares:

Pilar 1.- Su objetivo es elaborar normas para que las jurisdicciones de mercado puedan recaudar ingresos tributarios en base a los negocios digitales desarrollados en dichas jurisdicciones por empresas que carecen de presencia física en las mismas y para ello se centra en buscar nuevos criterios para definir el nexo (ausencia de presencia física) y para asignar beneficios (las reglas de precios de transferencia dirigidas a escenarios con presencia física no se acomodan a escenarios de jurisdicciones de mercado, donde no se realizan funciones, no se emplean activos y no se asumen riesgos).

Pilar 2.- Su objetivo es diseñar un sistema para que los beneficios de los grupos multinacionales de todos los sectores tributen a un tipo impositivo global mínimo. Dicho de otro modo, combatir la competencia a la baja entre los Estados a través del tipo de gravamen del Impuesto sobre Beneficios.

Mientras que **el Pilar 1 se centra en las actividades o negocios digitales, el Pilar 2 enfoca el nivel de tributación de las jurisdicciones.**



A partir de esta fecha se ha seguido profundizando en el estudio del Modelo con la publicación de sucesivos documentos que poco a poco van perfilando la estructura de los dos Pilares, hasta llegar al 8 de octubre de 2021, fecha en que la OCDE publicó el documento "*Statement on a Two Pillar Solution to address the Tax challenges arising from the digitalisation of the economy*", "Declaración sobre la solución en dos Pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía"¹, que refleja el Acuerdo Multilateral al que se adhirieron 137 jurisdicciones de las 141 que conforman el Marco Inclusivo OCDE/G20, lo que se interpreta como un gran éxito en la historia de la cooperación fiscal internacional, no en vano estas jurisdicciones representan el 90% del PIB mundial.

Dicha Declaración fue ratificada, primero por los Ministros de Finanzas de países del G20 y Gobernadores de Bancos Centrales en la cumbre celebrada el 13 de octubre de 2021 y en segundo término por los Jefes de Estado y de Gobierno de países del G20 en la cumbre de 30 y 31 de octubre de 2021.

Este Foro, completando el celebrado el 18 de mayo pasado debatirá sobre el Modelo Pilar 1. Bien que su horizonte, como ya se dijo en el anterior Foro se antoja más complicado que el del Modelo Pilar 2, sin embargo, no es menos cierto que su estudio se entiende necesario por cuanto el Pilar 1 constituye la otra gran Propuesta de la OCDE para "abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía", de ahí nuestro interés en traer hoy este Modelo a debate, con el objetivo de abordar los estudios realizados hasta este momento por la OCDE al respecto.

El análisis del Modelo Pilar 1 se realizará, en primer lugar, desde el lado de la OCDE, al ser esta Organización la que ha liderado las propuestas mencionadas y elaborado los documentos que nos permiten su análisis y en segundo término, se hará mención a los trabajos en paralelo de la Unión Europea (UE) al respecto.

APARTADO PRIMERO. OCDE. PILAR 1.

I. Antecedentes.- A diferencia de la Propuesta Pilar 2, cuyos antecedentes son relativamente recientes y cuyo diseño ha concitado en términos generales la aprobación de la mayoría de los países, cuestión muy diferente es su implementación en los mismos, los antecedentes de la Propuesta del Pilar 1 son muy anteriores en el tiempo, de hecho, éstos pueden situarse en los años 1997/2005, cuando arrancan las primeras

¹ El Documento previo "Declaración política multilateral sobre una solución para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía" se publicó el 1 de julio de 2021.



operaciones realizadas bajo el paraguas del comercio electrónico y su génesis aunque solo sea por el factor tiempo ha sido más mucho más debatida.

A partir de estas fechas paulatinamente la digitalización se abre camino, se puede decir, que en todos los sectores de la economía, dando lugar a nuevos modelos de negocio carentes de presencia física, de ahí que el objetivo de la Acción 1 del Plan BEPS, denominada inicialmente "Economía Digital", quedó superado por la realidad, no cabía hablar de una "Economía Digital", sino de una "Digitalización de la Economía". Ante este panorama la Acción 1 del Plan BEPS, a diferencia de las demás Acciones, no pudo concluir con un documento que recogiese propuestas que facilitasen a los Estados la recaudación de los ingresos tributarios asociados a estos nuevos modelos de negocio, pues como ya es sabido, la figura tradicional de "Establecimiento Permanente" (EP), en sus dos acepciones: "Lugar fijo de negocios" y "Agente dependiente", cuyo valor para distribuir competencias tributarias entre los Estados, no se ha cuestionado durante los más de 100 años de aplicación en el contexto internacional², no podía utilizarse como cauce legal para gravar estas rentas en los Estados. Sencillamente faltaba el "nexo" que pudiera vincular a una entidad y a los beneficios logrados sin presencia física con el Estado en el que se originaban estos beneficios, lo que hacía inviable su tributación. La fiscalidad internacional debía acompañarse a la evolución de la economía en todas sus dimensiones y es así como frente a las jurisdicciones tipo de "fuente" y "residencia" aparece una tercera clase de jurisdicción, la de "mercado", entendiendo por tal "aquella donde los grupos multinacionales venden sus productos o servicios o, en el caso de negocios digitalizados, prestan servicios a usuarios o solicitan o recogen datos o aportaciones de contenido de estos usuarios".

En este escenario, ante la falta de un Acuerdo consensuado global que diera solución al problema planteado, no es de extrañar que una buena parte de los Estados decidieran afrontar la situación de manera unilateral dando lugar a la proliferación de diversas medidas, con los inconvenientes que de ello derivan, entre otros: distorsiones de competencia comercial, doble imposición de las rentas que se supone ya habían tributado en el Estado de residencia, etc. A continuación se listan algunas de estas medidas:

- Retención sobre ingresos derivados de transacciones digitales.

² La primera vez que se vio una norma regulando la figura de EP en el ámbito internacional fue en 1899, fecha en que se suscribió el Convenio para evitar la Doble Imposición entre el Imperio Austrohúngaro y Prusia.



- *Diverted Profit Tax* (Reino Unido).
- Medidas de corte arancelario (Estados Unidos).
- Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales. Entre otros Estados que han implementado esta figura, se citan: Francia, Italia, Austria, Polonia, Portugal, Bélgica, Eslovaquia, España, República Checa, Canadá, India, Reino Unido, Hungría, Turquía, Brasil, Indonesia y Nigeria. Estados que han considerado la puesta en marcha del ISD: Kenia, Egipto y Chipre, entre otros.
- Presencia Económica Significativa o Establecimiento Permanente Virtual. Entre otros Estados que se decidieron por esta fórmula: Eslovaquia, Israel e India.
- Otras Opciones. Gravamen a través de un Impuesto sobre el Valor Añadido. México y Argentina, entre otros.

Sin embargo, la construcción y ensamblaje de estas figuras con los principios clásicos de la fiscalidad internacional no resultaba tarea fácil.

Así, el "Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales" (ISD), se ha configurado como un impuesto de naturaleza indirecta, totalmente al margen de los Convenios de Doble Imposición, que se considera incluido en el grupo de impuestos de compensación "*Equalization Levy*"³. El objetivo del impuesto es que su recaudación compense la pérdida de ingresos tributarios por el Impuesto sobre Beneficios debido a los nuevos modelos de negocio. Aunque el ISD provoca doble imposición, el Estado de residencia no puede aplicar las medidas típicas para evitar la doble imposición recogidas en el Impuesto sobre Beneficios, ni por supuesto las incorporadas en los Convenios de Doble Imposición; como solución se apunta, que dicho Estado establezca una norma que permita a la entidad que ha satisfecho el ISD, la deducción de éste como gasto en su Impuesto sobre Beneficios.

Lo anteriormente expuesto lleva a considerar que ISD solo debería aplicarse como figura impositiva de tránsito o coyuntural, hasta el momento en que pudiera entrar en vigor una medida definitiva más elaborada y perfeccionada.

³ Con este carácter se ha configurado en la Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, aplicable en España, según se deduce del segundo párrafo de la Parte III del Preámbulo que dice: "*Al centrarse en los servicios prestados, sin tener en cuenta las características del prestador de los mismos, entre ellas su capacidad económica, el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales no es un impuesto sobre la renta o el patrimonio, y por tanto no queda comprendido en los convenios de doble imposición, según establece el reiterado Informe intermedio del G20/OCDE sobre los retos fiscales derivados de la digitalización. Se configura, por tanto, como un tributo de carácter indirecto, que es por lo demás compatible con el Impuesto sobre el Valor Añadido*".



Resumiendo, la proliferación de medidas unilaterales en un entorno globalizado no parece ser la mejor solución al desafío digital, pero sin duda constituye un elemento de presión para que los Estados perseveren en la labor de alcanzar un consenso global para hacer tributar los ingresos derivados de la digitalización de la economía. No obstante lo anterior, se entiende necesario apuntar que una medida global puede no ser la panacea, pues, sin duda, también ésta puede presentar ciertas debilidades, como iremos viendo.

De otro lado, el escenario no mejoraba con la fórmula del "EP virtual", en primer lugar habría que definir el nexo, esto es qué parámetros eran determinantes para considerar que una entidad disponía de ese EP virtual en el Estado de mercado y una vez superado este primer desafío, el siguiente era atribuir beneficios al EP virtual, para lo cual la fórmula tradicional basada en el Análisis Funcional de "Funciones, Activos y Riesgos" no era adecuada, había que pensar en realizar esta tarea con otros mimbres.

II. Documentos Base del Estudio.

1.- Documento "[*Statement on a Two Pillar Solution to address the Tax challenges arising from the digitalisation of the economy*](#)" (Declaración sobre la solución en dos Pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía), publicado el 8 de octubre de 2021. Su contenido desarrolla la "Declaración sobre el enfoque en dos Pilares", recoge el "Plan de Acción Detallado" de cada uno de los Pilares, describe los pasos a seguir para su implementación efectiva y el calendario de implementación con los diferentes hitos.

2.- Documento "[*Progress Report on Amount A of Pillar 1*](#)" (Informe de Progreso de la Cantidad A del Pilar 1), de julio de 2022⁴. El Informe desarrolla una primera versión del Modelo de normas técnicas para aprobar la Cantidad A, sin embargo no se refiere a la totalidad de los elementos que la conforman. Está integrado por 7 Títulos, 11 artículos y 10 Anexos.

Sobre estos dos Documentos van a versar los comentarios del Foro. No obstante, se señala que en octubre de 2022, la OCDE ha publicado el Documento, también para consulta pública, "[*Progress Report on the Administration and Tax Certainty Aspects of Amount A of Pillar One*](#)" (Informe de Progreso sobre los Aspectos de Certeza Fiscal y Administración de la Cantidad A del Pilar 1), al que se hará una mínima referencia. Este último Documento consta de 3 partes: 1ª) "Administración de la Cantidad A", 2ª) "Marco

⁴ Este Documento se elaboró para consulta pública, con plazo para comentarios desde 11 de julio hasta 19 de agosto de 2022.



de Certeza fiscal de la Cantidad A" y 3º) "Certeza fiscal de las cuestiones relacionadas con la Cantidad A"⁵.

III. Modelo Pilar 1.

Objetivo.- El objetivo del Pilar 1 es elaborar las normas Modelo que permitan articular la fiscalidad de las actividades y negocios digitales, para asignar desde una perspectiva global ingresos tributarios a las jurisdicciones de mercado, en base a las operaciones realizadas por entidades con escasa o nula presencia física en las mismas con sus residentes. Las normas alcanzarán a los negocios orientados al consumidor final que empleen un cauce digital para vender sus productos o prestar sus servicios.

El Modelo pivota alrededor de tres elementos, "Cantidad A", "Cantidad B" y "Resolución de Controversias", cuyas principales características se desgranarán a continuación, entrando en más detalle en la "Cantidad A", por ser el elemento del Modelo que presenta un mayor grado de progreso.

III.1. Primer Elemento. Cantidad A

La Cantidad A es lo que se conoce como el "nuevo derecho de imposición", a asignar a las jurisdicciones de mercado.

a) Ámbito de Aplicación.- Abarca a Grupos multinacionales en los que se den las dos circunstancias siguientes:

- Volumen de negocio consolidado > a 20.000 millones de €, Test de Ingresos (se ha tomado este parámetro al considerar que no es susceptible de manipular) y
- Rentabilidad (determinada por el cociente Beneficio Consolidado antes de Impuesto/Volumen de Negocio Consolidado) > al 10% de dicho Volumen de Negocio Consolidado, Test de Rentabilidad. Este 10% del Volumen de Negocio Consolidado es lo que se entiende como "Remuneración rutinaria estimada".

Ambas cifras se calculan en términos de promedios aun no concretados.

En función de la viabilidad del Modelo y en la medida en que su aplicación sea exitosa, incluyendo la aplicación de mecanismos para ventilar las controversias, está prevista la posibilidad de ampliar el ámbito de aplicación de la Cantidad A, dando entrada a los grupos multinacionales cuyo volumen de negocio exceda de 10.000 millones de €. Esta

⁵ El plazo para comentarios se inició el 6 de octubre y finalizará el 11 de noviembre de 2022.



revisión se llevaría a cabo a partir de 7 años desde la aplicación del Modelo y se realizaría en el plazo de un año (horizonte lejano, pues de cumplirse los plazos para la implementación, cosa muy poco probable, hablaríamos del año 2031).

b) Grupos Excluidos. El Modelo excluye de su ámbito de aplicación a las entidades de sectores extractivos, minería, petróleo y gas (se pretende preservar los derechos de imposición de los Estados de la fuente, de manera que detenten un derecho exclusivo a gravar las rentas derivadas de estas industrias) y a las de servicios financieros regulados, principalmente a las entidades sometidas a requerimientos de capital regulatorio, servicios bancarios y de seguros (al entender que las normas de carácter regulatorio conducen al alineamiento entre la localización de los beneficios gravables y el mercado).

Sin embargo, esta exclusión solo aplica respecto de ingresos extractivos y de servicios financieros regulados. Por lo que se refiere a ingresos obtenidos al margen de estas concretas actividades, se aplicarían reglas de segmentación, en los términos que se exponen a continuación.

c) Segmentación. En el Informe de Progreso de la Cantidad A del Pilar 1 (artículo 1) se han articulado normas que dirimen si un grupo multinacional que cumple el test de ingresos, pero no el de rentabilidad, se considera o no incluido en el ámbito de aplicación de la Cantidad A. En estos casos habrá de realizarse de operaciones de segmentación de las diferentes líneas de negocio que conforman el Beneficio Global de un grupo, a partir de la contabilidad financiera, de forma que si se verifica que un segmento de actividad del grupo aisladamente cumple el test de actividad (ingresos superiores a 20.000 millones de €) y el test de rentabilidad (Beneficio antes de Impuesto superior al 10% de los ingresos del segmento), el grupo quedaria incluido en el perímetro de aplicación de la Cantidad A, respecto del segmento o segmentos que alcancen los umbrales requeridos. Tanto la "Declaración sobre la solución en dos Pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía", como el "Informe de Progreso de la Cantidad A del Pilar 1" consideran la práctica de la segmentación con carácter excepcional, esto es, cuando de la contabilidad pueda derivarse que un determinado segmento de actividad pueda quedar incluido en el contorno de aplicación de la Cantidad A, sin embargo dada la variedad de actividades y negocios, a menudo bastante dispares, que realizan los grupos multinacionales, será finalmente la aplicación práctica del Modelo la que confirme o no esta previsión.



La segmentación no resulta una tarea sencilla, por el contrario entraña cierta complejidad, sobre todo a la hora de asignar gastos centralizados a las diferentes líneas de negocio, a tales efectos se demandan reglas sencillas y claras que faciliten la realización de ésta y contribuyan a minimizar litigios.

d) Nexus. En cuanto al *nexus* que vendría definido por esa “no presencia” que generaría un derecho a percibir impuestos por parte de la jurisdicción de mercado, se barajaron diferentes ideas en las sucesivas fases de estudio; inicialmente el Enfoque Unificado (9 de diciembre de 2019) destacó los elementos siguientes para su configuración: i) Participación de los usuarios, ii) Intangibles de marketing y iii) Presencia económica significativa.

Finalmente se acordó definir en primer lugar el ámbito subjetivo de aplicación de la Cantidad A, al que nos referimos anteriormente, de manera que una vez verificado que el grupo multinacional satisfacía los umbrales de volumen de negocio y rentabilidad referenciados para quedar incluido en dicho ámbito, el *nexus* o criterio de conexión con la jurisdicción de mercado vendría dado por un volumen mínimo de ingresos obtenidos por el grupo multinacional en dicha jurisdicción, que se ha situado en, al menos, 1.000.000 €. Esta cifra se reduce para pequeñas jurisdicciones, aquellas en que el Producto Interior Bruto sea inferior a 40.000 millones €, para las cuales el umbral de ingresos del grupo exigido en dicha jurisdicción se sitúa en 250.000 €. En fin, se pretende que estas cifras sean representativas de una interacción sostenida y continuada de la actividad con la jurisdicción de mercado.

Esta regla de *nexus* se utiliza exclusivamente para determinar si la jurisdicción tiene derecho a que se le asigne la Cantidad A, componente al que nos referiremos más adelante.

Se ha pretendido que la cifra del *nexus* limitase el número de entidades a las que afectaría el Modelo Pilar 1, ya que si éste fuese muy numeroso los costes de cumplimiento y gestión serían importantes para las entidades y también para las Administraciones que han de verificar la aplicación de éste.

A nadie se le escapa que la cifra de partida de 20.000 millones de € de volumen de negocio consolidado puede dejar al margen del Pilar 1 y de la cantidad A a jurisdicciones cuyos residentes hayan generado un importante nivel de ingresos digitales (más de



1.000.000 de €) a favor de grupos multinacionales cuyo volumen de negocio consolidado sea inferior a 20.000 millones de €.

e) Cantidad A/ Base de Asignación.- La Base de Asignación que, de acuerdo con el Modelo, se asocia a la Cantidad A se ha estimado en el **25% del Beneficio Consolidado Residual** del Grupo, practicados los ajustes pertinentes.

Esta porción del Beneficio Consolidado Residual Ajustado se asignaría a las jurisdicciones de mercado con *nexus* (más de 1.000.000 de € de ingresos), utilizando un factor que tenga en cuenta el volumen de ingresos de fuente de la jurisdicción de mercado generado por el conjunto de entidades que integren el mismo grupo multinacional.

Base Jurisdicción Mercado = 25% Beneficio Consolidado Residual Ajustado (Volumen ingresos grupo de fuente de jurisdicción de mercado / Volumen ingresos grupo de fuente de todas las jurisdicciones de mercado)

Beneficio Consolidado Residual Ajustado. Es la parte del "Beneficio Consolidado antes de Impuesto Ajustado" que excede del 10% del "Volumen de Negocio Consolidado".

A su vez, el Beneficio Consolidado Residual Ajustado se divide en dos porciones:

- 25% a asignar a las jurisdicciones de mercado.
- 75% destinada a la retribución de los intangibles mercantiles, del riesgo, etc.

f) Determinación del Beneficio Consolidado Residual Ajustado.- Para calcular el Beneficio Consolidado Residual Ajustado se parte del Beneficio Consolidado del Grupo antes de Impuesto, determinado según estándares contables generalmente aceptados a nivel internacional, normas IFRS «*International Financial Reporting Standards*» o normas GAAP, a partir de los datos financieros que se preparan para confeccionar el Balance y la Cuenta de Pérdidas y Ganancias consolidados del grupo. Obtenida la cuantía del Beneficio Consolidado del Grupo, se practicarán sobre el mismo los diferentes ajustes previstos en el Modelo⁶, tales como, gastos no deducibles, impuesto sobre beneficios, dividendos etc.

⁶ También en el Modelo Pilar 2 se preveía la práctica de diversos ajustes para llegar a la Renta GloBE.



g) Reglas de Fuente de los Ingresos (*Revenue Sourcing Rules*). El Modelo ha determinado que los ingresos obtenidos por las multinacionales han de asignarse a las jurisdicciones de mercado en las que se dé *nexus*, siguiendo el contenido de las reglas denominadas de “origen o fuente de los ingresos”, de manera que la renta gravada en la jurisdicción de mercado es la originada en éstas considerando el *nexus* y la fuente de ingresos.

El Título 3, artículos 3 y 4 del “Informe de Progreso de la Cantidad A del Pilar 1” y el Anexo E desarrollan esta cuestión, aludida en términos muy generales en la “Declaración sobre la solución en dos Pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía”, que anticipaba que las entidades multinacionales para aplicar las reglas de origen deberán utilizar un método fiable basado en los hechos y circunstancias propios.

A través de estos se recoge un listado pormenorizado, en el que se da cuenta de las distintas operaciones de bienes y servicios afectadas por el Pilar 1, así como de las jurisdicciones a las que han de asignarse los ingresos. A título de ejemplo, se señalan algunas de ellas:

- Ingresos derivados de la venta de bienes a consumidores finales. La fuente de los ingresos se entiende que es la jurisdicción donde tenga lugar la entrega.
- Ingresos derivados de la venta de componentes. La fuente de los ingresos se entiende que es la jurisdicción donde tenga lugar la entrega, siempre y cuando en ésta se incorporen los componentes al proceso correspondiente.
- Ingresos derivados de servicios de publicidad *on line*. La fuente de los ingresos se entiende que es la jurisdicción donde esté ubicado el espectador. Para el resto de servicios de publicidad, la fuente es la jurisdicción en la que se exhiba el anuncio.
- Ingresos derivados de servicios de intermediación *on line* que faciliten la venta o compra de bienes tangibles, contenidos digitales o servicios que no sean de localización específica. La fuente de los ingresos se computa de la forma siguiente: i) la fuente del 50% de los ingresos se considera que corresponde a la jurisdicción donde resida el comprador y ii) la fuente del otro 50% de los ingresos a la jurisdicción donde resida el vendedor.



El catálogo que muestra el artículo 4 no se agota con los casos señalados, se extiende además a operaciones relativas a servicios de transporte, programas de fidelización a clientes, propiedad intangible (licencia y cualquier fórmula de enajenación), uso de datos, operaciones relativas a venta de inmuebles, concesiones gubernamentales, etc. Para todos ellos, se da una regla específica de fuente de ingresos.

No es posible aventurar con la información disponible si la aplicación de estas reglas será o no tarea sencilla para los contribuyentes, como tampoco prever el montante de costes anudado a esta función o si la aplicación de estas normas generará o no controversias.

Con esta fórmula se entiende superada la inicialmente prevista en el Documento “*Blueprint Pillar 1*” (octubre 2020), que limitaba el alcance del Pilar 1 a grupos multinacionales que realizaran actividades cualificadas, tales como:

- i) Servicios Digitales Automatizados, Automated Digital Services (ADS).
- ii) Negocios o actividades empresariales minoristas dirigidos a consumidores finales, Consumer Facing Business (CFB).

Asimismo, con el nuevo enfoque se pretende limitar el número de grupos multinacionales afectados por el Modelo Pilar 1, facilitando su puesta en práctica.

h) Identificación de las *Paying entities*. Eliminación de la Doble Imposición.-

En principio, la identificación de las entidades que asumirán la responsabilidad fiscal “*Paying entities*” se determinará entre aquellas que hayan obtenido Beneficios Residuales, aunque el enfoque para identificar a estas entidades no se ha decidido todavía, los dos Informes de Progreso van anticipando ideas y conceptos referidos a las mismas.

- “Informe de Progreso de la Cantidad A del Pilar 1”. En el Título 5, así como en los Anexos I y J, se indica que las jurisdicciones que han de eliminar la doble imposición se identificarán conforme a un doble criterio cuantitativo y jurisdiccional, en cuanto a las jurisdicciones de mercado aparecen clasificadas en cuatro categorías en función de la rentabilidad del grupo en sus respectivos territorios (medida según el retorno sobre depreciación y nóminas del grupo en la jurisdicción de mercado respecto del retorno sobre depreciación y nóminas del grupo en todas las jurisdicciones de mercado). Se



encuentra pendiente de precisar cómo se va a proceder para determinar qué entidades tienen derecho a la compensación y cómo ésta se va a materializar.

- "Informe de Progreso sobre los Aspectos de Certeza Fiscal y Administración de la Cantidad A". En el apartado 2.7.1 (Parte Primera) se indica que deben aplicarse criterios severos para identificar al "contribuyente de la jurisdicción de mercado", debe estar perfectamente claro para las Administraciones y para los grupos cubiertos, qué entidad del grupo o qué entidades del grupo son responsables del impuesto, además la entidad identificada como responsable debe tener fondos suficientes, o bien poder acceder a los mismos, para pagar el impuesto y por último si la entidad del grupo o entidades del grupo que deben pagar el impuesto no pueden eliminar la doble imposición correlativa al impuesto (enfoque de contribuyente único, *single taxpayer*), se precisa de un mecanismo para asignar la eliminación de la doble imposición a otra o a otras entidades del grupo.

Se han propuesto dos enfoques de "**contribuyente**" para coordinar la Cantidad A y el sistema basado en entidades:

- i) Enfoque de "contribuyente único". De acuerdo con él, una única entidad del grupo en cada grupo cubierto es responsable del impuesto asociado a la Cantidad A en todas las jurisdicciones de mercado y esta entidad podría ser distinta de la entidad o entidades del grupo que tienen derecho a eliminar la doble imposición. La matriz última del grupo es la candidata idónea para este enfoque, habida cuenta que controla todos los activos del grupo.
- ii) Enfoque de "contribuyente múltiple", *multiple taxpayer*. En este caso, la entidad o entidades que han de eliminar la doble imposición en cada jurisdicción son responsables del impuesto derivado de la Cantidad A. En este enfoque, se designa una única entidad del grupo (agente) que coordina los pagos y demás obligaciones que impone el Modelo⁷.

Es fundamental desarrollar esta materia del Modelo de la forma más ordenada y consistente posible, pues resulta obligado, por un lado, concretar quien es el sujeto responsable del pago y por otro, eliminar la doble imposición de las rentas, ya que

⁷ Algunos miembros del Marco Inclusivo han propuesto otras alternativas a los enfoques indicados, todas consistentes con éstos, por ejemplo: Hacer responsable del pago a la entidad del grupo que resida en la jurisdicción de mercado, si se diera este caso.



precisamente, uno de los principios fundamentales para que el Modelo funcione correctamente es que las rentas no computen por partida doble.

i) Implementación de las Normas del Modelo Pilar I. Cantidad A.

La implementación de las normas del Pilar 1, Cantidad A demanda modificaciones tanto en la normativa interna, como en la convenida. A tales efectos, el Modelo establecerá el marco normativo que facilite a los Estados la incorporación de las mismas en los dos niveles.

Normas internas.- En principio, tomando España como referencia, son dos las leyes afectadas por la fórmula de tributación de las rentas digitales: 1) La Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, para incorporar las normas del nexo respecto de las rentas digitales con origen en España, con el objetivo de gravar estas rentas y 2) La Ley del Impuesto sobre Sociedades, para incluir medidas unilaterales para evitar la doble imposición que se aplicarán a las entidades residentes, que según las reglas del Modelo hayan de eliminar la doble imposición. Se prevé que el Grupo de Trabajo sobre la Economía Digital (GTDE) sea el que elabore el conjunto de normas marco para incorporar a las legislaciones nacionales, las cuales irán acompañadas de comentarios explicativos que, sin duda, facilitarán los trabajos de implementación de la Cantidad A del Pilar 1 a los Estados.

Normas Convenidas.- También en los Convenios de doble Imposición han de incorporarse normas que distribuyan la potestad tributaria para gravar estas rentas entre los Estados de residencia y mercado, introduciendo un artículo al respecto, podría materializarse a través de un artículo 7 B (se trata de beneficios empresariales), pero bien podría ser otro artículo al margen del 7, y asimismo normas para eliminar la doble imposición, esto es incluir sendos apartados en el artículo 23 A "Método de exención" y en el 23 B "Método de Imputación" que recojan este escenario, hasta ahora no contemplado. En este caso, el texto de las normas quedará recogido en el Convenio Multilateral (CM) que se preparará al efecto y al que nos referimos a continuación.

Convenio Multilateral.- El GTDE también tiene el encargo de trabajar sobre el CM, por el que se apruebe un marco multilateral para todas las jurisdicciones que se adhieran, con independencia de que entre ellas hayan suscrito o no un Convenio Bilateral.



El CM establecerá las obligaciones legales de las partes para garantizar la implementación de la Cantidad A de manera coordinada y consistente, a tales efectos incluirá normas vinculantes respecto de:

- Asignación de la Cantidad A a las jurisdicciones de mercado.
- Establecimiento de Puerto Seguro para las actividades de Distribución y Marketing, régimen de protección.
- Eliminación de la doble imposición.
- Procedimientos de administración simplificados.
- Procedimientos de Intercambio de Información.
- Procesos de certeza fiscal. Prevención y resolución de controversias entre los Estados respecto de todas las materias derivadas de la asignación de la Cantidad A.
- Eliminación de las medidas unilaterales en vigor, que pudieran entrar en colisión con el nuevo derecho de tributación. Asimismo se incluirán normas para conminar a los Estados a no establecer medidas similares en el futuro.

El CM también se refiere a los Convenios de doble Imposición en vigor entre los Estados, para dejar claro que todos ellos seguirán aplicándose a todas las operaciones y transacciones transfronterizas que no se relacionen con la Cantidad A. A su vez, se redactarán normas para dirimir todos los conflictos de ley que puedan surgir en relación con la interacción de estos Convenios y la aplicación de la Cantidad A.

Todas estas normas llevarán anudada una declaración explicativa de las mismas que facilite su comprensión y aplicación práctica.

La herramienta del CM aun considerándose ciertamente bastante acertada, no deja de producir cierto vértigo, si se analiza la travesía que ha recorrido el Instrumento Multilateral (IM) de la Acción 15 de BEPS en las diferentes jurisdicciones⁸.

⁸ Nos remitimos al Foro de Fiscalidad Internacional celebrado el 18 de mayo de 2022, en el que esta cuestión se comentó con detalle, en el caso de España.

Otro ejemplo similar a citar es el de México, en el que la Comisión de Hacienda aprobó el Instrumento Multilateral, Acción 15 BEPS, para implementar las medidas BEPS en sus Convenios bilaterales, el 6 de octubre de 2022; después de este trámite corresponde al Senado su ratificación y posterior depósito de los instrumentos de ratificación en la OCDE. En cuanto a la entrada en vigor, será el primer día del mes siguiente a la conclusión del plazo de tres meses naturales,



j) Supresión de Medidas Unilaterales. El CM exigirá a todos los Estados la eliminación de todas las medidas unilaterales previamente implementadas, entre otras, Impuesto sobre Servicios Digitales y similares y asimismo el compromiso por parte de los Estados de no introducir medidas como éstas o análogas en el futuro. Este mandato no afecta a Impuestos sobre el Valor Añadido, Impuestos sobre Transacciones, Retenciones por aplicación de Convenios o normas dirigidas a combatir el abuso de estándares fiscales existentes.

Para facilitar a los Estados esta tarea, se definirán e identificarán los Impuestos sobre Servicios Digitales y figuras afines afectados por la medida de supresión. De otro lado, también se prevé que aquellas jurisdicciones que en el futuro implementen una figura idéntica o similar a las incluidas en el ámbito de las figuras a suprimir, no participaran de la solución adoptada para el gravamen de rentas digitales de acuerdo con la asignación de la Cantidad A.

Asimismo se ha pactado que no se aprobarán impuestos digitales o medidas equivalentes desde 8 de octubre de 2021⁹ hasta la primera de las siguientes fechas: 31 de diciembre de 2023 o entrada en vigor del CM.

Señalar por último que respecto de la Cantidad A, aún se encuentran pendientes de clarificar cuestiones de gran calado, cuya concreción puede tomar más tiempo del que sería deseable.

III.2. Segundo Elemento. Cantidad B.- El Modelo ha designado como Cantidad B a la "remuneración fija o estandarizada" destinada a compensar las funciones rutinarias de comercialización y distribución que se ejecuten en las jurisdicciones de mercado a través de supuestos de presencia física (filiales y EP), en escenarios de vinculación.

a) Ámbito de aplicación. En principio aplicaría a distribuidores que compren a partes vinculadas y vendan a independientes. En esta fase de la cadena también juegan un papel importante los comisionistas, cuya retribución debería igualmente determinarse.

contado a partir de la fecha de depósito del IM, excepto para el caso de los impuestos retenidos en fuente, cuya fecha de entrada en vigor más temprana se prevé para el 1 de enero de 2024. Las modificaciones contenidas en el IM surtirían efectos en relación a los 55 Convenios suscritos por México cubiertos por el IM.

⁹ Fecha en que 137 países del Marco Inclusivo OCDE/G20 alcanzaron el acuerdo sobre un paquete de dos Pilares para la reforma del marco de la fiscalidad internacional.



b) Retribución. La remuneración fija se regirá por el principio de libre competencia, aplicando metodología de Precios de Transferencia¹⁰. Se supone que el Modelo dará pautas siguiendo los criterios recogidos en las Directrices de Precios de Transferencia OCDE para:

1.- Determinar cuáles son las actividades de comercialización y distribución realizadas en las jurisdicciones de mercado que conforman el perímetro de aplicación de la Cantidad B. En el Documento *Blueprint Pillar 1* (octubre 2020) se delimitaban estas actividades a través de dos listados: Uno positivo, referido a funciones, activos y riesgos propios de actividades rutinarias de plena competencia y un segundo negativo, en el que se recogían las funciones que no correspondían, activos que no deberían poseerse y riesgos que no deberían asumirse por distribuidores rutinarios de plena competencia. Diferenciar transacciones sencillas de aquellas que nos sean tan sencillas.

2.- Una vez concretadas las actividades se trataría de dibujar correctamente el “perfil rutinario o de bajo valor añadido” de las mismas. A este respecto se señala que el perfil funcional de un distribuidor de riesgo pleno presenta ciertas diferencias respecto del de un comisionista y por tanto su remuneración será diferente.

3.- Fijar el Método de Precios aplicable. Para el sector de la distribución suele ser habitual aplicar el “Método del Margen Neto Operacional”, utilizando como “Indicador de Beneficios” el cociente EBIT (Beneficio de Explotación)/Volumen de Ventas. Es posible que se contemple otro enfoque con carácter excepcional.

4.- Preparar estudios de comparabilidad. Hasta el momento no se tiene constancia de cómo se va a llevar a cabo esta tarea, pero la solución de diferenciar transacciones, territorios, entre otros parámetros, así como fijar una horquilla de precios por transacciones y territorios es posible que pudiera estar bien vista por los aplicadores de las normas.

Alcanzar por parte de los Estados consenso global sobre la retribución de estas funciones, no se antoja tarea fácil, así pueden darse diversas preguntas al respecto: ¿Todas las actividades de comercialización y distribución ejecutadas, por ejemplo, por un distribuidor de riesgo pleno, incluidas en el perímetro de la Cantidad B son igual de “rutinarias” y por tanto deben ser retribuidas de igual manera?. ¿O es posible modular esa rutina o función típica, a efectos de fijar una retribución estándar, según el mayor o menor grado de rutina o mayor o menor número de funciones ejercidas?.

¹⁰ Estos trabajos se realizan por parte del Grupo de Trabajo 6 y el Foro MAP (*Mutual Agreement Procedure*) del Foro sobre Administración Tributaria.



5.- Pérdidas. Suele darse por hecho que las actividades rutinarias lleven normalmente asociadas beneficios, por bajos que éstos sean, sin embargo, también se dan ocasiones en que estas actividades generan pérdidas, así se deduce de las Directrices de Precios de Transferencia, también la época de pandemia ha demostrado que este escenario es posible y así lo va a contemplar el Modelo Pilar 1, estableciendo reglas al efecto, entre otras, la compensación de las mismas, que será hacia adelante.

c) Puerto Seguro. Asimismo está previsto que en aquellos casos en que el Beneficio Residual de una entidad multinacional correspondiente a las actividades retribuidas mediante la Cantidad B haya sido gravado en la jurisdicción de mercado, se activará un régimen de protección para los beneficios derivados de estas actividades, que automáticamente minorará la parte del Beneficio Residual a asignar conforme a la Cantidad A (se excluiría el correspondiente a dichas actividades)

En síntesis, a través de la Cantidad B se pretende una aplicación simplificada y ágil del principio de plena competencia, que garantice la seguridad jurídica, con especial atención a las circunstancias de Estados de menor capacidad, que debido a la falta de recursos suelen tener dificultades para gestionar las reglas de Precios de Transferencia, de hecho algunos ni siquiera disponen de las herramientas precisas, para elaborar estudios de comparabilidad. Se pretende que tanto las Administraciones tributarias como los contribuyentes resulten beneficiados con esta fórmula multilateral de determinar el precio estándar de estas operaciones, a saber: se simplifican los procedimientos de aplicación de Precios de Transferencia para las Administraciones tributarias, se reducen los costes de cumplimiento para los contribuyentes, se reducen las controversias entre Administración y contribuyentes y asimismo entre Administraciones, derivando todo ello en un ahorro importante de recursos para Administraciones y contribuyentes, que podrán asignarse a otros objetivos y proyectos.

Este elemento del Modelo Pilar 1 todavía no está maduro, aunque se está trabajando de manera intensa sobre el mismo, con el objetivo de presentar resultados a finales de 2022, a día de hoy quedan pendiente de desarrollo ciertas cuestiones, pero no cabe duda que lograr acuerdo sobre la retribución estandarizada de las actividades cubiertas por la Cantidad B supondrá un paso adelante decisivo en la gestión de Precios de Transferencia de estas actividades.

III. 3. Tercer Elemento. Resolución de Controversias.- El Modelo ha previsto un conjunto de medidas para dar certeza a los contribuyentes, a través de



procedimientos que garanticen la prevención y resolución de controversias que esta fórmula de atribución de beneficios pueda provocar, entre otras la doble imposición de las rentas.

Estamos ante un Modelo en el que están llamados a convivir el sistema tradicional de asignación de beneficios vía Precios de Transferencia, aplicado en fuente y en residencia, con el sistema de asignación de beneficios a las jurisdicciones de mercado, que ha quedado expuesto anteriormente, de manera que a día de hoy es imposible predecir las grietas que puede abrir esta convivencia, grietas que pueden agravarse en la medida en que no todos los Estados implementen el Modelo Pilar 1.

El "Informe de Progreso sobre los Aspectos de Certeza Fiscal y Administración de la Cantidad A del Pilar 1", desarrolla en tres Partes, todos estos complejos aspectos, de los cuales depende en gran medida el éxito de la aplicación del Modelo.

Parte Primera. "Administración de la Cantidad A". Se refiere a los procedimientos que han de seguir los grupos incluidos en el ámbito de la Cantidad A a los efectos de cumplimentar las reglas pertinentes, desde la presentación de la información pertinente hasta el pago del impuesto y eliminación de la doble imposición. Se pretende elaborar un marco de administración de la Cantidad A que minimice los costes de cumplimiento para los contribuyentes y asimismo que las Administraciones Tributarias puedan gestionar las nuevas reglas sin prácticamente modificar sus infraestructuras.

Parte Segunda. "Certeza Fiscal de la Cantidad A". Se prevén tres mecanismos de seguridad jurídica garantizada, que se pondrán en marcha a solicitud de los grupos:

- i) Proceso de seguridad jurídica acerca de si un grupo es o no un grupo cubierto. Apartado 1.3.
- ii) Proceso de seguridad jurídica avanzado sobre la metodología aplicada por el grupo, verificación de fuente de ingresos e ingresos excluidos, control y obtención de información. Apartado 1.4.
- iii) Proceso de seguridad jurídica total respecto de la aplicación de todos los aspectos de la Cantidad A. Cálculo y asignación de beneficios antes de impuesto y eliminación de la doble imposición. Apartado 1.5

La solución adoptada será una propuesta por una Administración tributaria, tomándose la decisión por mayoría.



En los casos en que los grupos no hayan solicitado el procedimiento de certeza, las Administraciones tributarias pueden llevar a cabo actuaciones de manera individualizada, pero ello sin duda redundará en mayores tareas y puede dar lugar a resultados asimétricos.

Parte Tercera. “Certeza fiscal de las cuestiones relacionadas con la Cantidad A”. En el Apartado 1 “Generalidades” se dan las pinceladas básicas sobre la forma en que se va a abordar el concepto de certeza fiscal como piedra angular de la Cantidad A y como elemento fundamental de un nuevo marco de tributación internacional de los beneficios empresariales. La certeza fiscal se desarrolla fundamentalmente en dos puntos:

- i) Un mecanismo de prevención y resolución de controversias obligatorio y vinculante, que aplicará tanto en cuestiones de forma, como de fondo. Todas las entidades multinacionales incluidas en el ámbito de aplicación de la Cantidad A van a estar cubiertas el mismo, tanto en los que se refiere a la eliminación de la doble imposición de las rentas, como a cualquier otra cuestión relacionada con la Cantidad A, tales como precios de transferencia, atribución de beneficios a EP, e incluso la existencia de EP. Las controversias de “forma” acerca de si estamos o no en presencia de una cuestión relacionada con la cantidad A se resolverán, sin demorar el mecanismo de prevención y resolución de controversias de “fondo”.
- ii) Un mecanismo electivo vinculante de resolución de controversias respecto de la Cantidad A, solo disponible para economías en desarrollo que son elegibles para el aplazamiento de su “revisión por pares” (*peer reviews*) prevista en la Acción 14 de BEPS (respecto de estándares mínimos), y que presentan un nivel bajo de disputas o no las tienen.

También se hace referencia a los borradores sobre disposiciones para resolver disputas de precios de transferencia y atribución de beneficios a EP, cuando las Autoridades competentes no hayan podido resolverlos a través de Procedimientos Amistosos (MAP), en el plazo de 2 años después de presentado el caso ante la autoridad competente. Estas disposiciones conformarán un mecanismo obligatorio y vinculante.

Asimismo en esta Parte del Informe, Apartado 2 “Disposiciones sobre certeza fiscal de cuestiones relacionadas con la Cantidad A”, se recogen borradores de texto de artículos (5 en concreto) destinados a dar certeza fiscal, mediante acuerdos entre los



Estados, a las cuestiones relacionadas con la Cantidad A. Los artículos a incluir en el CM son los siguientes:

- Art. X "Procedimientos Amistosos (MAP). Tratados Fiscales existentes".
- Art. Y "Procedimientos Amistosos (MAP). No existen Tratados Fiscales".
- Art. Z "Definiciones".
- Art. 19 "Resolución de Disputas respecto de cuestiones relacionadas".
- Art. 20 "Mecanismo obligatorio electivo de solución de controversias"

Dichos artículos van acompañados de los correspondientes comentarios, de ayuda imprescindible para facilitar su correcta interpretación e implementación por los Estados.

El Informe resulta especialmente elaborado, profundo y completo, estableciendo, entre otras, normas de comunicación de información, de confidencialidad, de asunción de costes de la resolución de las controversias, etc.

Sin lugar a dudas las reglas incluidas en el "Informe de Progreso sobre los Aspectos de certeza fiscal y Administración de la Cantidad A", son bastante espinosas por el objetivo que abordan, son reglas de certeza fiscal que han de dar confort a las multinacionales y también a los Estados, de ahí que lo deseable sería minimizar al máximo los conflictos, para lo cual es imprescindible que las normas relativas a los elementos A, B y Resolución de Controversias estén orientadas en su diseño precisamente a evitar o al menos limitar la conflictividad, para ello su redacción debería ser clara, sencilla, impecable y completa, sin dar margen a interpretaciones por parte de los aplicadores de las mismas.

Se señala que el nuevo marco de tributación internacional probablemente llevará a una nueva formulación de MAP, hasta ahora estábamos familiarizados con MAP bilaterales e incluso trilaterales, sin embargo dada la arquitectura, los objetivos y los sujetos que han de poner en práctica las normas del Modelo Pilar 1, las controversias que deriven de su aplicación están llamados a resolverse en un contexto global, esto es se plantearán MAP multilaterales, principalmente en los casos en que varias entidades pertenecientes a un mismo grupo multinacional, residentes en diferentes Estados, interactúen a la vez en una misma jurisdicción de mercado, obteniendo todas ellas ingresos en la misma.



Por último, se indica que en el Anexo III A, del Informe se contiene un ilustrativo resumen, materializado en tres esquemas, del discurrir de los MAP que en su caso puedan plantearse. El primer esquema se refiere a una visión general del “Proceso del panel de solución de controversias”, el segundo esquema recoge los “Tiempos” que han de respetarse en cada fase de las que conforman el Proceso y el tercer esquema se refiere a la “Fecha de inicio” del/de los MAP, una vez cumplimentados todos los documentos requeridos para admitir los MAP. Estos esquemas permiten hacerse una idea bastante completa del desarrollo del procedimiento MAP, desde la solicitud del mismo hasta su terminación, con el acuerdo alcanzado por las Autoridades, que habrán elegido una entre dos propuestas de resolución, el paso siguiente es la aceptación por parte del grupo de dicha propuesta. En Anexo que acompaña a este documento, se reproducen estos esquemas.

IV. Fecha previsible de entrada en vigor del Modelo Pilar 1. Si se examinan los diferentes documentos elaborados por la OCDE al respecto, se puede observar cómo esta fecha ha ido variando en el tiempo, cosa por otra parte comprensible, habida cuenta de la complejidad del diseño de las reglas de administración y gestión de la solución, tanto en su aplicación práctica por parte de los contribuyentes, como en la verificación del tal cumplimiento por parte de las Administraciones fiscales.

Así en el Documento “Declaración sobre la solución en dos Pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía”, publicado el 8 de octubre de 2021, el calendario incluía los siguientes hitos:

- Principios de 2022. Texto del Convenio Multilateral (CM) y declaración explicativa de la forma de implementar el importe A del Pilar 1. Asimismo normas de la legislación nacional para implementar el Pilar 1.
- Mediados de 2022. Ceremonia oficial de firma del CM.
- Finales de 2022. Fin de los trabajos sobre el Importe B.
- 2023. Implementación del Pilar 1.

En tanto que en el “Informe de Progreso Cantidad A del Pilar 1”, de fecha 11 de julio de 2022, la ceremonia oficial de firma del CM se prevé para el primer semestre de 2023, con el objeto de que el CM entre en vigor en 2024, una vez que una masa crítica de Estados lo haya ratificado.



De cualquier forma, 2024 se considera una fecha realmente optimista, teniendo en cuenta que a fecha de hoy aún se encuentran pendientes de perfilar cuestiones relativas a los tres elementos del Modelo.

V. Fuerza vinculante.- Las normas responden a la categoría de «Enfoque Común», lo que significa que los Estados no están obligados a implementarlas, si bien, si deciden llevar a cabo esta implementación, deberá hacerse de manera consistente con las *Model Rules*.

Es muy posible que en jurisdicciones de pequeña dimensión, cuyas Administraciones fiscales no cuentan con medios y herramientas avanzados para gestionar o verificar el cumplimiento de las normas del Modelo Pilar 1, sea más sencillo adoptar una medida unilateral, siempre que se pueda gestionar con una simple aplicación informática de control, lo que a veces no resulta tan sencillo, que implementar las normas del Modelo Pilar 1, implementación que de alguna forma va a conllevar para estas Administraciones depender de otras con mayores recursos, tanto materiales como personales, con la pérdida de individualidad y soberanía que ello llevaría acarreado. De ahí que no se deba descartar que alguno de estos Estados no implemente las normas Modelo Pilar 1 y mantenga sus medidas unilaterales; se supone que para tomar esta decisión estos Estados habrán monitorizado y valorado convenientemente la relación Costes /Beneficios de las dos alternativas.

Dependiendo del resultado, los Estados se inclinarán por una u otra medida.

VI. Administración del Modelo Pilar 1.- Este aspecto se aborda en el “Informe de Progreso sobre los Aspectos de Certeza Fiscal y Administración de la Cantidad A”, concretamente en la Primera Parte, que se refiere a la “Administración de la Cantidad A”. Entre otras, las ideas que se apuntan al respecto son: i) Cada una de las Administraciones fiscales tendrá acceso a la información y cálculos en los que se haya basado el grupo para determinar las magnitudes de la Cantidad A, ii) La documentación relacionada con la Cantidad A ha de estar conformada por un paquete estandarizado que se remitirá a cada una de las partes afectadas, para que todas ellas dispongan de la misma información, iii) Dicha documentación ha de permitir a cada una de las jurisdicciones verificar si los cálculos que han servido para determinar la Cantidad A son correctos, iv) Se pretende que haya una Administración fiscal líder encargada de distribuir la información a las partes afectadas. Teniendo en cuenta la intrincada estructura del Modelo Pilar 1, así como los diferentes conceptos, magnitudes y cálculos que han de manejarse para su concreta aplicación, no es de esperar que el Modelo sea



fácilmente administrable, no obstante para poder formular una opinión fundada habrá que ver cómo finalmente queda armado este aspecto del Modelo.

Por otro lado, se pretende que los costes de gestión y cumplimiento del Modelo sean mínimos para los grupos multinacionales y en base a ello, se ha determinado que las obligaciones de cumplimiento (presentación de declaraciones, atención a las Administraciones, etc) respecto de las entidades de un mismo grupo se residencien en una única entidad del grupo, como se indicó anteriormente en este mismo Apartado, III.1.h).

APARTADO SEGUNDO. UNIÓN EUROPEA.

I. Antecedentes. Por lo que se refiere a la UE, su papel en este campo no puede decirse que no haya sido activo, si bien el hecho de que sea la OCDE la que lidera los estudios de la Digitalización de la Economía, unido a que todos los Estados miembros de la UE forman parte del Marco Inclusivo, han llevado a que las propuestas de la UE se hayan ralentizado y vayan siempre por detrás de las medidas de la OCDE.

La UE presentó en su día dos Propuestas de Directivas respecto de los negocios digitales, la primera de ellas recogía una medida temporal o de tránsito, referida a la imposición sobre servicios digitales, en tanto se configuraran las líneas de la arquitectura precisa para poner en marcha la denominada segunda Propuesta referida a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa concretada en la figura del EP virtual, *nexo* necesario para atrapar esas rentas digitales a las que se ha venido a llamar "Rentas sin Estado". A ellas nos referimos a continuación

II- Propuestas de Directivas.

II.1.- Medida Temporal. Propuesta de Directiva del Consejo relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que gravan los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales. COM /2018/0148, publicada el 21 de marzo de 2018.

a) Ámbito Objetivo. La Propuesta presentaba un ámbito de aplicación específico, gravar los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales caracterizados por la creación de valor por parte del usuario, cuya participación en la actividad se entendía esencial para la obtención de ingresos, de forma que lo que se sometía al impuesto no era la participación del usuario en la actividad, sino los ingresos



obtenidos de la monetización de la participación del usuario. Concretamente se sometían a tributación los ingresos derivados de la prestación en el ámbito de la UE de los siguientes servicios digitales:

i) La inclusión en una interfaz digital de publicidad dirigida a los usuarios de dicha interfaz.

ii) La puesta a disposición de los usuarios de una interfaz digital multifacética que les permita localizar a otros usuarios e interactuar con ellos, y que asimismo pudiera facilitar las entregas de bienes o las prestaciones de servicios subyacentes directamente entre los usuarios.

iii) La transmisión de los datos recopilados acerca de los usuarios que hayan sido generados por actividades desarrolladas por estos últimos en las interfaces digitales.

b) Ámbito Subjetivo. El impuesto se aplicaría a las entidades cuyos ingresos rebasaran los dos umbrales siguientes:

- Volumen total de ingresos mundiales comunicados en relación con el último ejercicio financiero completo del que se dispone de un estado financiero > 750 000 000 €; y
- Volumen total de ingresos imposables obtenidos en el territorio de la UE durante ese ejercicio financiero > 50 000 000 €.

Esta fórmula de tributación basada únicamente en los ingresos íntegros (excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido), sin tener en cuenta los gastos correlacionados con los mismos (propia de los impuestos indirectos sobre las ventas), como ya se ha destacado con anterioridad, supuso fuertes críticas, por ello se aplicaría solo en el corto plazo hasta llegar a una solución mejor consensuada.

Debido a la falta de acuerdo entre los Estados miembros, esta Propuesta ha quedado en suspenso, sin embargo algunos Estados han decidido implantar el Impuesto de forma unilateral, pese a las derivadas negativas que conlleva separarse de la senda común.

El escenario en la UE a día de hoy se puede resumir: i) Estados que aplican el impuesto: Italia, Austria, Hungría, República Checa, España, Polonia, Portugal, Eslovaquia y Francia, entre otros. ii) Estados pendientes de tomar una decisión al



respecto: Eslovenia, Estonia, Grecia, Letonia, Bélgica, Rumania y Chipre. iii) Estados que rechazan el impuesto: Irlanda, Luxemburgo, Suecia, Finlandia, Países Bajos, Alemania y Dinamarca.

Es importante señalar que los Estados, aunque en el diseño del Impuesto pretendían seguir las líneas marcadas por la Propuesta de Directiva, finalmente han estructurado el Impuesto de manera diferente, tanto en lo que se refiere a las operaciones gravadas, como al tipo de gravamen, lo cual no es sino una forma de hacerse competencia fiscal dentro de la UE, confirmando así la necesidad de una medida global al respecto. Asimismo, se indica que algunos países europeos después de la entrada en vigor del Impuesto, decidieron su retirada, habida cuenta que la recaudación obtenida había quedado muy por debajo de las expectativas iniciales.

A lo anterior, cabe añadir que los Estados, conscientes de que las soluciones unilaterales en un mundo globalizado no llevan a ninguna parte, se comprometieron a desmantelar todos los impuestos digitales en vigor, en el momento en que el nuevo marco de tributación del Modelo Pilar I se aplicase.

II.2.- Medida Definitiva. Propuesta de Directiva del Consejo, por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa. COM/2018/0147, publicada el 21 de marzo de 2018.

a) Ámbito Objetivo. Rentas derivadas de la realización de actividades económicas digitalizadas.

b) Ámbito Subjetivo. Entidades con "Presencia Digital Significativa" en Estados miembros de la UE. A tales efectos, la Propuesta pretendía configurar la figura de la "Presencia Digital Significativa", a modo de un EP clásico adecuado a los modelos de negocio digitales.

El Preámbulo, en relación al artículo 4 de la futura Directiva, se refiere a la "Presencia Digital Significativa" en los siguientes términos:

*"El concepto de presencia digital significativa tiene por objeto establecer un nexo imponible en una jurisdicción. Por tanto, debe considerarse como algo que se añade al concepto de establecimiento permanente existente. Las normas propuestas para establecer un nexo imponible de una actividad empresarial digital en un Estado miembro se basan en los **ingresos obtenidos por la prestación de servicios digitales, el***



número de usuarios de servicios digitales o el número de contratos para un servicio digital. Estos criterios son valores de referencia para determinar la «**huella digital**» de un negocio en una jurisdicción basada en determinados indicadores de actividad económica.”

El artículo pretendía definir el “**nexo imponible**”, que identificara la “falta de presencia física” y a partir del mismo dar pautas para “**atribuir beneficios**”. Las normas propuestas para la asignación de beneficios a la “Presencia digital significativa” se basaban en el marco vigente aplicable a los EP y para ello sería determinante conocer cómo se crea valor en las actividades digitales. De hecho, el análisis funcional de este especial EP: funciones desarrolladas, activos utilizados -propiedad económica- y riesgos asumidos no parecía suficiente para garantizar una atribución de beneficios a la presencia digital significativa que reflejase la creación de valor, cuando ésta operase a través de una interfaz digital sin ninguna presencia física en una determinada jurisdicción o cuando no se llevasen a cabo funciones humanas sustantivas en la jurisdicción de la presencia digital significativa.

Este escenario conllevaría modificar tanto la norma interna, como los Convenios de doble Imposición para regular la figura de la presencia digital significativa.

II.3.- Recomendación de la Comisión 1650 de 21 de marzo de 2018, relativa a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa.

Esta Recomendación complementaba la Propuesta de Directiva comentada en II.2 anterior, y su objeto era extender el contenido de esta Propuesta a las relaciones entre los Estados miembros y Estados terceros, con la finalidad de que las rentas derivadas de los negocios digitales tributasen allí donde se generase valor y para ello, aconsejaba a los Estados miembros que negociaran las adaptaciones necesarias en los Convenios suscritos con terceros Estados para i) Ampliar la noción de EP a los efectos de que el mismo incluyese la Presencia Digital Significativa y ii) Elaborar normas de atribución de beneficios a esa Presencia Digital Significativa o en relación con la misma. Estas adaptaciones seguirían las pautas de la Propuesta de Directiva.

II.4.- Estado actual de las Propuestas. Ambas Propuestas, se abandonaron en 2019, y no solo por las opiniones divergentes de los Estados, que las había, sino también porque la Comisión Europea ha seguido muy de cerca la evolución de los trabajos OCDE en el Marco Inclusivo respecto de la arquitectura del Modelo Pilar 1, y ya en el ejercicio



2019, dichos trabajos basándose en el término de “Presencia Económica Significativa” habían iniciado la senda de los famosos elementos Cantidades A, B y C para configurar el marco del Pilar 1 y hacer pivotar sobre ellos la fiscalidad de las rentas digitales¹¹.

Por tanto, carecía de sentido elaborar una normativa no armonizada con la propuesta por la OCDE; en la medida en que las soluciones formuladas por ambos organismos no estén debidamente ajustadas y conciliadas, el objetivo de diseñar un modelo global de tributación de las rentas digitales no se habrá logrado.

III. ESTUDIOS EN CURSO.

Propuesta de reasignación de derechos de tributación a las jurisdicciones de mercado.

En línea con las propuestas OCDE recogidas en el Modelo Pilar 1 y para completar la nueva orientación de la fiscalidad internacional, iniciada con el Modelo Pilar 2 “Propuesta de Directiva de tributación global mínima”, la Comisión trabaja para la presentación en 2022 de una “Propuesta legislativa para la Reasignación de los Derechos de Tributación a las jurisdicciones de mercado”.

Al parecer, la idea era presentar dicha Propuesta de Directiva, una vez que los aspectos técnicos del CM, instrumento, como se ha visto en el Apartado Primero III.1.i) imprescindible para su puesta en práctica, se hayan acordado por parte de los Estados del Marco Inclusivo. Sin embargo, como se puede deducir de lo recogido en el Apartado Primero IV, el calendario previsto por la OCDE para la publicación y entrada en vigor de las normas del Modelo Pilar 1 ha ido variando en el tiempo, dada la imposibilidad de llegar a un diseño definitivo de las mismas, lo que se comprende fácilmente, habida cuenta de lo arduo de su elaboración.

APARTADO TERCERO. ACUERDO ESTADOS UNIDOS/VARIOS ESTADOS EUROPEOS.

El 21 de octubre de 2021, Estados Unidos llegó a un acuerdo con Reino Unido, España, Francia, Italia y Austria para modular la transición desde los actuales impuestos digitales, en vigor en estos países, a la solución multilateral de la OCDE/G20.

¹¹ Ver el “Informe Unificado” de 9 de octubre de 2019, en el que se hace referencia por primera vez a los elementos Cantidades A, B y C; posteriormente el elemento Cantidad C se sustituyó por el elemento “Resolución de Controversias”.



Según el acuerdo, los países europeos, cuyas medidas unilaterales entraron en vigor antes de 8 de octubre de 2021, no están obligados a retirarlas hasta que las normas del Pilar I entren en vigor o hasta 31 de diciembre de 2023, caso de que las normas no hayan entrado en vigor a esta fecha, a cambio EEUU no aplicará las medidas arancelarias sobre importaciones de productos de dichos países que se habían aprobado en junio de 2021, además, EEUU se ha comprometido con estos Estados a no implementar ninguna medida comercial adicional.

A partir de 2024, se evaluará si el importe de los impuestos satisfechos por las entidades multinacionales estadounidenses afectadas por los impuestos digitales nacionales de los países indicados durante el "periodo transitorio" establecido (abarca desde el 1 de enero de 2022 hasta que entre en vigor el Modelo Pilar 1 o hasta el 31 de diciembre de 2023, lo que suceda antes), ha sido o no superior al que hubieran tenido que pagar de haber aplicado las normas del Pilar 1. En caso de que hubiera sido superior, los países europeos acreditarán dicho exceso contra la parte del Impuesto sobre Beneficios derivado de la asignación de la Cantidad A en los primeros años de aplicación de las normas del Modelo Pilar 1, el Impuesto se determinará según criterios del propio Modelo.

SEGUNDA PARTE.

TURNO DE INTERVENCIONES.

Hasta aquí, ha quedado reflejado a grandes rasgos lo que se expuso en el Foro, abriéndose a continuación un turno de intervenciones en el que se debatieron ciertas inquietudes e interrogantes, que trataremos de reproducir de la manera más fiel.

1.-La primera intervención se refirió a varias cuestiones. Destacó que los principios en los que se basa el Pilar 1, como también los principios en los que se basa el Pilar 2, apuntan en la buena dirección, esto es conforman el camino correcto para afrontar los desafíos de la digitalización de la economía. Sin embargo, se reconoció a la vez que el Modelo se presenta en extremo complicado, y se pusieron sobre la mesa diversas cuestiones, tales como: i) Impacto real del Pilar 1, ¿se conoce con exactitud? ¿cómo se ha calculado la cifra de 125.000 millones de \$ a asignar a las jurisdicciones de mercado, inicialmente prevista?, ii) Perímetro de aplicación, parece que puede ir más allá de las rentas digitales, iii) ¿El Modelo pone fin a los Precios de Transferencia?, iv) ¿Se han previsto fórmulas para transitar hacia el Modelo Pilar 1?. Finalmente dos puntos



ciertamente interesantes: i) Pascal Saint Amans, líder indiscutible del “Enfoque en dos Pilares” se jubiló el 31 de octubre de 2022, desempeñando actualmente el cargo de Directora del Centro de Política y Administración Tributaria de la OCDE, Grace Pérez Navarro. Es de esperar que este movimiento de personal en la OCDE, por otra parte de lo más natural, no afecte a la marcha, bastante adelantada ya de los Pilares, pero podría suceder que la nueva dirección introduzca algún matiz no contemplado hasta el momento, con lo cual el calendario previsto volvería a reajustarse de nuevo y ii) Los Estados que en espera de una solución de consenso no han adoptado medidas unilaterales para recaudar ingresos tributarios de actividades digitalizadas han perdido probablemente una buena oportunidad, pues han renunciado a estos ingresos durante un periodo importante, 8 años, si partimos de 2015 hasta 2022. En resumen, estamos en la solución correcta, pero la solución se presenta con un grado enorme de complejidad en su aplicación y esta complejidad aporta cierta debilidad, a la vez que supone un plus de incertidumbre respecto de la aceptación del Modelo por parte de las distintas jurisdicciones.

2.- Otra de las intervenciones se mostró ciertamente optimista con el Enfoque de Pilar 1 y su implementación por las jurisdicciones, al observar cómo se van desarrollando los trabajos de la OCDE al respecto y aunque todavía queda un largo camino por recorrer, no es menos cierto que el que ya se ha recorrido ha salvado importantes obstáculos. Además, la OCDE ahora trabaja a buen ritmo, debido entre otras cuestiones a la experiencia acumulada y seguramente a los recursos de que dispone, no hay nada más que comparar el tiempo que empleaba en épocas pasadas en elaborar, por ejemplo, un Capítulo de las Directrices de Precios de Transferencia y cuanto emplea ahora en redactar y publicar documentos referidos a los Modelos Pilar 1 y Pilar 2. Parece que los trabajos relativos a la determinación del precio de transferencia de las actividades de comercialización y distribución que caen en el ámbito de aplicación de la Cantidad B avanzan acertadamente, aunque los puntos a debate se están abriendo para dar cabida a diferentes opciones, así se está planteando si los estudios de comparabilidad de los que finalmente se deducirá dicho precio han de tener una dimensión regional o mundial, otra materia que se está valorando se refiere a las diferentes funciones más o menos complejas anudadas a estas actividades. En fin se trata de que las reglas del juego estén muy claras para todas las jurisdicciones.

Otro punto a destacar a favor del Modelo Pilar 1, como se recogió en el Apartado Segundo II de la Primera Parte, es que la UE también se muestra a favor de la solución,



pues tiene intención de preparar una Propuesta de Directiva al respecto, tal y como se preparó en relación al Pilar 2, lo que significa que en el momento en que se aprobase la Directiva por todos los miembros de la UE, todos los Estados estarían obligados a implementarla en el plazo previsto y, en consecuencia, a aplicarla. En este caso no vale hablar de "enfoque común", he aquí una diferencia relevante en comparación con las líneas de actuación que pueden seguir Estados terceros.

En fin, todo lo anterior lleva a pensar que la solución para hacer tributar las rentas digitales va en la dirección apropiada y esto se corroborará en la medida en que su aceptación sea mayoritaria por las jurisdicciones (aquí EEUU se encuentra en el punto de mira, la mayoría de los grupos afectados por las normas del Pilar 1 son estadounidenses) e inclusive aunque su aceptación no sea generalizada, los esfuerzos realizados para su concreción no habrán sido baldíos.

3.- Una tercera intervención se refirió a la compatibilidad o tránsito de los precios de transferencia, Apas, etc acordados respecto de actividades bajo el paraguas de la Cantidad B con anterioridad a la entrada en vigor del Pilar 1 con proyección temporal más allá de la entrada en vigor, con la retribución estandarizada que se aplicará a estas mismas actividades según normas del Pilar 1. Por lo que se refiere a precios acordados por las entidades, cabe pensar que se dejen de aplicar automáticamente con la entrada en vigor de la retribución estandarizada de las operaciones en el ámbito de la Cantidad B. En cuanto a precios derivados de Apas, sean estas unilaterales o bilaterales, en la medida en que el periodo de aplicación de los Apas coincida con ejercicios en los que el Modelo esté en vigor, el cese de la aplicación del APA ha de regularse explícitamente.

REFLEXIONES FINALES.

Como ha quedado de manifiesto, el Modelo Pilar 1 todavía no está concluso, si bien en los últimos meses se han observado avances significativos, prueba de ello son los documentos publicados para consulta pública en junio y octubre de este año, que se espera den paso a documentos definitivos en breve. Las reflexiones que el análisis de los documentos elaborados por la OCDE ha sugerido a este Foro son las siguientes:

1.- Las normas del Modelo. El Modelo se muestra de una gran complejidad, entre otros motivos debido a que el paradigma de "empresa separada" se debilita frente a la consideración de "grupo multinacional", el foco de atención está en el grupo y no en la sociedad, es una respuesta global la que se pretende dar, y precisamente en atención



a la complejidad del Modelo se espera que las normas se redacten de forma clara, precisa y sencilla, ello sin duda contribuirá a minimizar los conflictos y controversias, por un lado, entre Administraciones fiscales y por otro, entre Administraciones fiscales y contribuyentes. Sobre este aspecto se ha pronunciado el Secretario General de la OCDE, Mathias Cormann en los términos siguientes:

*"Hemos avanzado mucho para la aplicación de una nueva potestad tributaria conforme al Pilar Uno de nuestro acuerdo fiscal internacional. Estas son negociaciones complejas y muy técnicas en relación con algunos nuevos conceptos que reforman de manera fundamental los mecanismos fiscales internacionales, para que sean más justos y funcionen mejor en una economía mundial cada vez más digitalizada y globalizada", añadiendo "Seguiremos trabajando lo más rápido posible para finalizar este proyecto, pero también emplearemos todo el tiempo que sea necesario para que **las normas sean correctas**. Estas normas determinarán nuestros mecanismos fiscales internacionales durante las próximas décadas. Es importante que sean idóneas".*

Estas manifestaciones no hacen sino corroborar las impresiones sobre el Modelo recogidas a lo largo de estas líneas.

Su implementación no solo conlleva modificaciones en el Derecho tributario sustancial, normas internas y convenidas de los Estados¹², sino también cambios en el Derecho tributario formal. Para verificar la aplicación correcta de las normas del Modelo, habida cuenta que las auditorías fiscales han de centrarse en el horizonte de grupo, no cabe otra que adaptar las normas procedimentales en vigor a este nuevo enfoque, los mecanismos, procedimientos, herramientas y hábitos hasta ahora utilizados en la realización de auditorías fiscales no son los más idóneos al caso, incluso la formación de los funcionarios de las diferentes Administraciones tributarias afectadas habrá de orientarse en dirección al nuevo planteamiento.

Vamos hacia auditorías conjuntas a realizar por equipos bilaterales o multilaterales, centradas en el grupo multinacional, y para realizarlas, los Estados han de contar con base legal suficiente¹³. De otra parte, se señala que la administración y gestión de un modelo tan complejo puede derivar en la proliferación de MAPs, lo que demandará

¹² Se hizo referencia a esta cuestión en el Apartado primero III.1. i) Implementación de las Normas Pilar 1. Cantidad A.

¹³ Esta fórmula de operar está prevista en la Directiva (UE) 2021/514 del Consejo, de 22 de marzo de 2021, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito fiscal (DAC 7), para su aplicación en el ámbito de la UE. Entre otras modificaciones, se incorpora en la Directiva 2011/16/UE un nuevo artículo, numerado como 12 bis, para regular las "Inspecciones Conjuntas"; la transposición a la norma interna de los Estados se efectuará antes de 31 de diciembre de 2022, para su entrada en vigor el 1 de enero de 2023.



mayores recursos para ejecutar las tareas de comprobación y de resolución de controversias. En este contexto, se entiende fundamental: reforzar los estándares de cooperación e intercambio de información entre las Administraciones tributarias y entre éstas y los grupos multinacionales, en suma, transparencia en grado elevado.

También sería deseable que la aplicación del Modelo consumiese los mínimos costes y recursos tanto para las Administraciones revisoras, como para los grupos incluidos en el ámbito de aplicación

2.- El elemento tiempo. Dadas las cuestiones aún pendientes de perfilar del Modelo, que afectan a los tres elementos del mismo, no parece que pueda entrar en vigor en las fechas previstas en el Informe de Progreso de la Cantidad A, que situaba la ceremonia oficial de firma del CM en el primer semestre de 2023, con vistas a su entrada en vigor en 2024, una vez una masa crítica de Estados lo haya ratificado. Pero en el hipotético caso de que efectivamente el CM entrará en vigor en 2024, la exportación de las normas recogidas en el CM a los Convenios de doble imposición en vigor ya se ha demostrado que no es tan inmediata. Cuanto más se retrase en el tiempo la aplicación del Modelo más se devaluará la eficacia de las normas que conforman la solución multilateral y mayor incentivo tendrán las jurisdicciones para adoptar medidas unilaterales, aun a sabiendas de las distorsiones que lleva aparejada su aplicación.

3.- El estatus de las normas. "Aplicación obligatoria *versus* aplicación voluntaria". Esta es una cuestión de crucial importancia, de un lado, la aplicación voluntaria de las normas resta fortaleza a las medidas, de otro, este hecho sin duda conducirá a que las jurisdicciones de mercado tengan a su alcance dos maneras de encarar el mismo problema.

Pues bien, la convivencia de estas dos fórmulas llevará a que las rentas de corte digital obtenidas por un mismo grupo multinacional puedan estar sometidas a diferente sistema de tributación, según la jurisdicción de mercado en cuestión haya adoptado: Impuesto sobre Servicios Digitales o Pilar 1. Ejemplo:

Jurisdicción A. Impuesto sobre Servicios Digitales.

Tributación.- Girará sobre el volumen de ingresos íntegros. Los Estados pueden determinar que se aplique el Impuesto a partir de un volumen mínimo de ingresos.

Eliminación de la doble imposición.- No cabe eliminar la doble imposición en el ámbito de la imposición directa, si bien la jurisdicción de residencia puede establecer



una norma que permita deducir como gasto en el Impuesto sobre Beneficios el ISD pagado en la jurisdicción de mercado¹⁴.

Jurisdicción B. Modelo Pilar 1

Tributación.- Girará por la porción del 25% del Beneficio Residual Ajustado del grupo que deba asignarse a dicha jurisdicción, siempre que se cumplan los requisitos establecidos al efecto.

Beneficio Residual Ajustado del que se habrá debido extraer el correspondiente a todas las operaciones realizadas en jurisdicciones que apliquen ISD.

Eliminación de la doble imposición.- Las entidades que deban eliminar la doble imposición lo harán siguiendo las reglas del Modelo. En este último caso, tanto la jurisdicción de mercado como la que deba eliminar la doble imposición quedan cubiertas por el paraguas del elemento "Resolución de controversias", con las ventajas que de ello deriva.

Este escenario de unilateralismo/solución global obviamente complica, de manera relevante, los cálculos a realizar por parte del grupo multinacional para determinar la Cantidad A a asignar a las jurisdicciones de mercado.

4.- Armonización de las normas del Modelo Pilar 1 con otras normas. Dado que es posible que estas normas puedan interactuar o colisionar con otras, ha de establecerse la necesaria armonía entre todas ellas, a fin de que cada Régimen tenga sus contornos debidamente delimitados y así garantizar que no se produzcan supuestos de doble imposición, evitando la litigiosidad que ello conlleva y sus costes añadidos. Entre otras normas, se citan:

Normas sobre Operaciones Vinculadas, Precios de Transferencia.

Puesto que los grupos multinacionales pueden realizar operaciones vinculadas, cuyas rentas no entren en el campo de aplicación del Pilar 1, nada impide que las Administraciones fiscales puedan cuestionar los precios aplicados en las mismas, en la medida en que estos precios se rectifiquen, se puede descolocar, por así decirlo, el mapa de beneficios antes de impuesto y de beneficios residuales de las diferentes líneas de negocio de las sociedades del grupo. El Modelo deberá incluir normas que ayuden a recomponer situaciones como esta.

¹⁴ Irlanda prevé examinar la naturaleza de los diferentes Impuestos sobre Servicios Digitales aplicados en las diferentes jurisdicciones, a los efectos de determinar si el pago de estos por parte de sociedades residentes en Irlanda puede considerarse gasto deducible en el Impuesto sobre Beneficios irlandés.



Normas Modelo Pilar 2.

También entre estas dos clases de normas puede haber interacción, cuando ello suceda, el orden previsible cabe pensar que debería ser el siguiente: primero se determinarían las rentas a tributar en la jurisdicción de mercado según normas del Pilar I (tributarían bajo el paraguas del Impuesto sobre Beneficios o de manera independiente, este es un punto que el Modelo pretende dejar a merced de cada jurisdicción), y a continuación se determinaría el tipo de gravamen efectivo en dicha jurisdicción, por si estas mismas rentas quedasen incluidas en el perímetro de la Tributación Mínima Global, en cuyo caso se aplicarían las normas de la misma.

Resumiendo, cuando se incorporen las normas Modelo Pilar 1 al ordenamiento interno, ha de revisarse la redacción de todas las normas internas en vigor que, de alguna manera, se relacionen o puedan interactuar con ellas, así como establecer la prioridad de su aplicación a los efectos de que todas ellas tengan su propio contorno perfectamente acotado y no haya huecos por donde puedan colarse asimetrías que den lugar a dobles imposiciones, o a otras situaciones igualmente no deseadas. Por lo que hace a las normas convenidas, el CM, como se expuso anteriormente, establecerá los límites y compatibilidad entre las normas incorporadas en los Convenios de Doble Imposición en vigor y las recogidas en el propio CM, para los casos en que ambas normas interactúen o se conecten.

5. Retribución Estandarizada Cantidad B. Opinión muy positiva al respecto, por el ahorro de recursos que conlleva para todas las partes implicadas. Aun no siendo sencillo que los Estados alcancen consenso en este punto (la experiencia en MAP hace prueba de ello), es mucho más fácil para los Estados ponerse de acuerdo en fijar un precio de transferencia antes de la realización de las operaciones, que negociar éste cuando cada uno de los Estados ha aplicado uno diferente y cada Estado considera el suyo suficientemente motivado.

Se deberían revisar y actualizar los estudios de comparabilidad a aplicar en un periodo determinado, de forma que el precio a aplicar en cada periodo esté conciliado con el estado de la economía en el momento (recesión, estancamiento, inflación, etc), es fundamental evitar retribuciones desfasadas no acordes con la capacidad contributiva de los contribuyentes, pues perjudicarían el principio de tributación justa.

Una vez fijado de antemano el precio estandarizado de las actividades de comercialización y distribución, bajo el paraguas de la Cantidad B, se supone que estos segmentos de actividad de las entidades no van a precisar de auditorías fiscales, por lo



que de concurrir en una misma entidad o grupo estas líneas de negocio con otras que si necesiten de auditoria, debería arbitrarse alguna fórmula para simplificar la realización de las mismas, buscando el necesario equilibrio coste/beneficio de las tareas ejecutadas.

Como se señaló en el Apartado Primero III.2, de la Primera Parte, "Segundo Elemento. Cantidad B", esta fórmula de determinación de la retribución será muy provechosa tanto para Administraciones como para contribuyentes, pero sin duda, los principales beneficiarios de la misma van a ser los Estados con infraestructuras poco desarrolladas, que no disponen de las herramientas adecuadas para gestionar precios de transferencia, la otra cara de la moneda es su dependencia de los Estados que si cuentan con ellas, lo que conlleva pérdida de soberanía, lo cual seguramente puede no ser del agrado de estas Administraciones.

6.- Corrección por parte de una Administración fiscal de cualquier elemento que incida en el Beneficio antes de Impuesto de una entidad residente en dicha jurisdicción. Las normas del Modelo deberían anticiparse, con una respuesta acorde, a escenarios en los que la corrección por parte de una Administración fiscal del Beneficio antes de Impuesto de un segmento no digital repercuta en la determinación del Beneficio Residual de un segmento digital, ejemplo: cuestionar el criterio de asignación de gastos comunes entre las diferentes líneas de negocio. En este sentido, hay que considerar que habrá un cierto desfase temporal entre el momento en que se realizan los cálculos para aplicar las normas del Modelo a un determinado ejercicio y el momento en que dicho ejercicio se somete a una auditoria, lo que requiere de regulación al efecto.

Finalizamos estas reflexiones, haciéndonos la misma pregunta que nos hacíamos al concretar las reflexiones del Foro celebrado el 18 de mayo de 2022, ¿Resolverán los Pilares todos los problemas que actualmente plantea la Fiscalidad Internacional?, Precios de Transferencia, Procedimientos Amistosos, Controles Multilaterales, etc. En tanto las normas de los dos Pilares no echen a andar y su aplicación práctica ponga de manifiesto las grietas de ambos Modelos, no es posible aventurar si la "**Solución en dos Pilares**" efectivamente ha dado respuesta a los desafíos fiscales de la digitalización de la economía. Lo que sí ha quedado de manifiesto, según lo acontecido en los últimos años, es que la Fiscalidad debe ir mucho más acompañada a los cambios que se producen en la economía, debe reaccionar con más rapidez a los mismos; cuanta más



tardía sea la respuesta fiscal más grande será la brecha a cerrar, lo que significa que los problemas originales se habrán consolidado e inclusive agrandado.

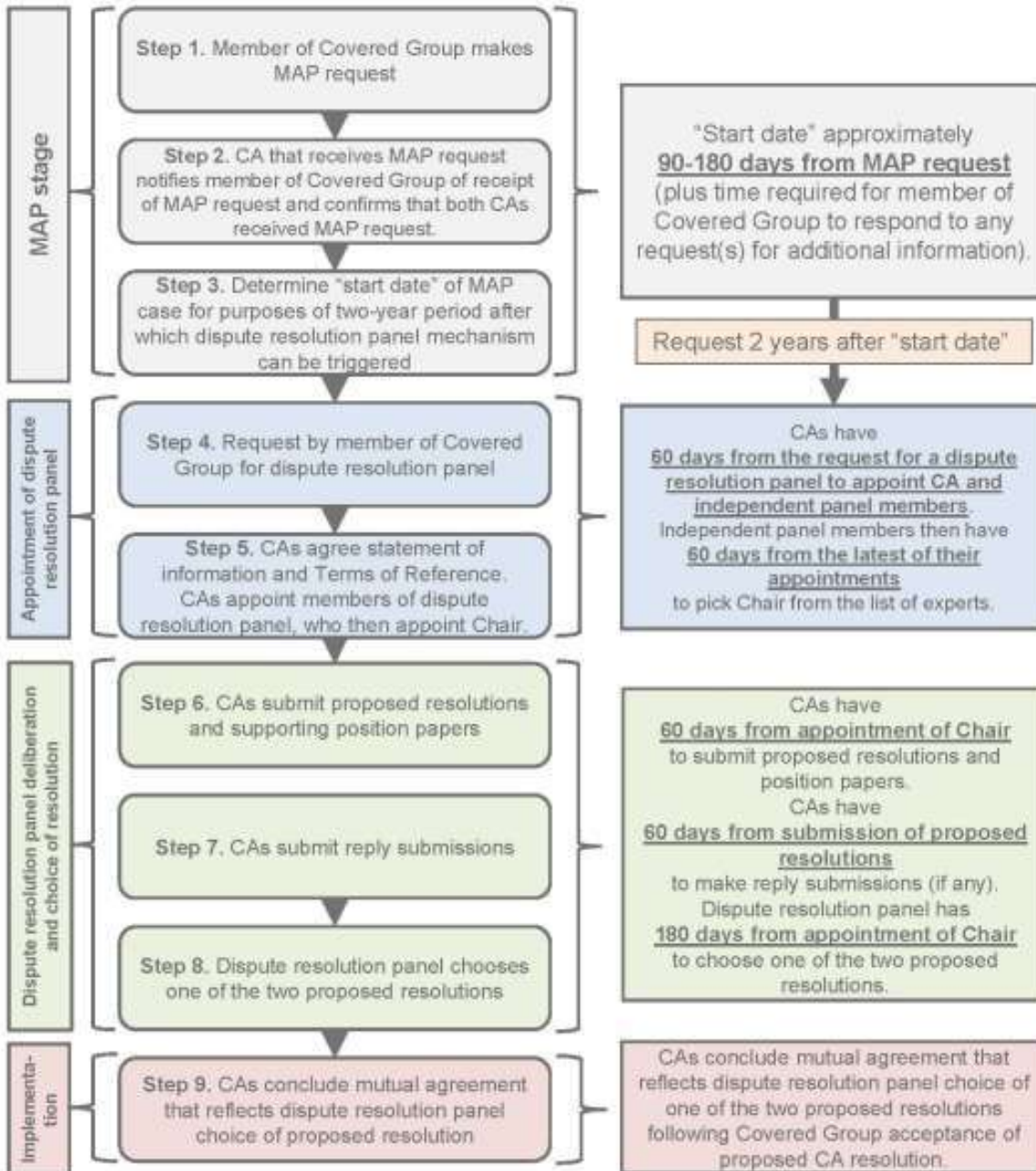
De cualquier forma, no está de más señalar que el tiempo ha demostrado que la Fiscalidad con mayúsculas en una fuente inagotable de problemas, de manera que cuando se cierra uno o incluso antes, surge otro. En un par de años, la imparable evolución tecnológica, sin duda, construirá otros nuevos modelos de negocios que escaparan nuevamente de tributación, precisamente porque no habrá nexo que anude las rentas generadas por ellos a las normas tributarias en vigor. Si la economía es dinamismo en estado puro, la fiscalidad necesariamente debería reunir la misma cualidad.

Anexo:



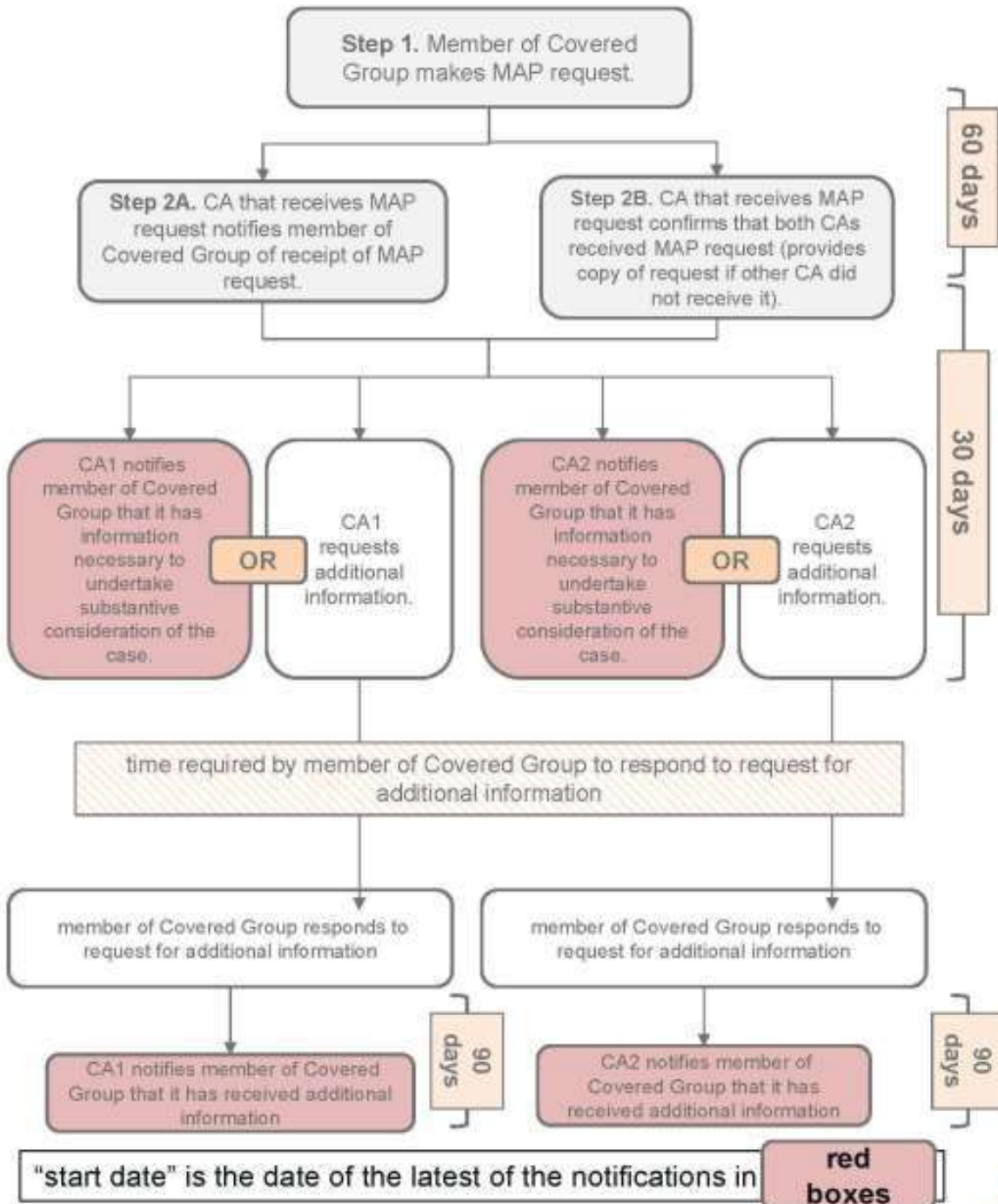
Dispute resolution panel process

Overview with indicative timeline





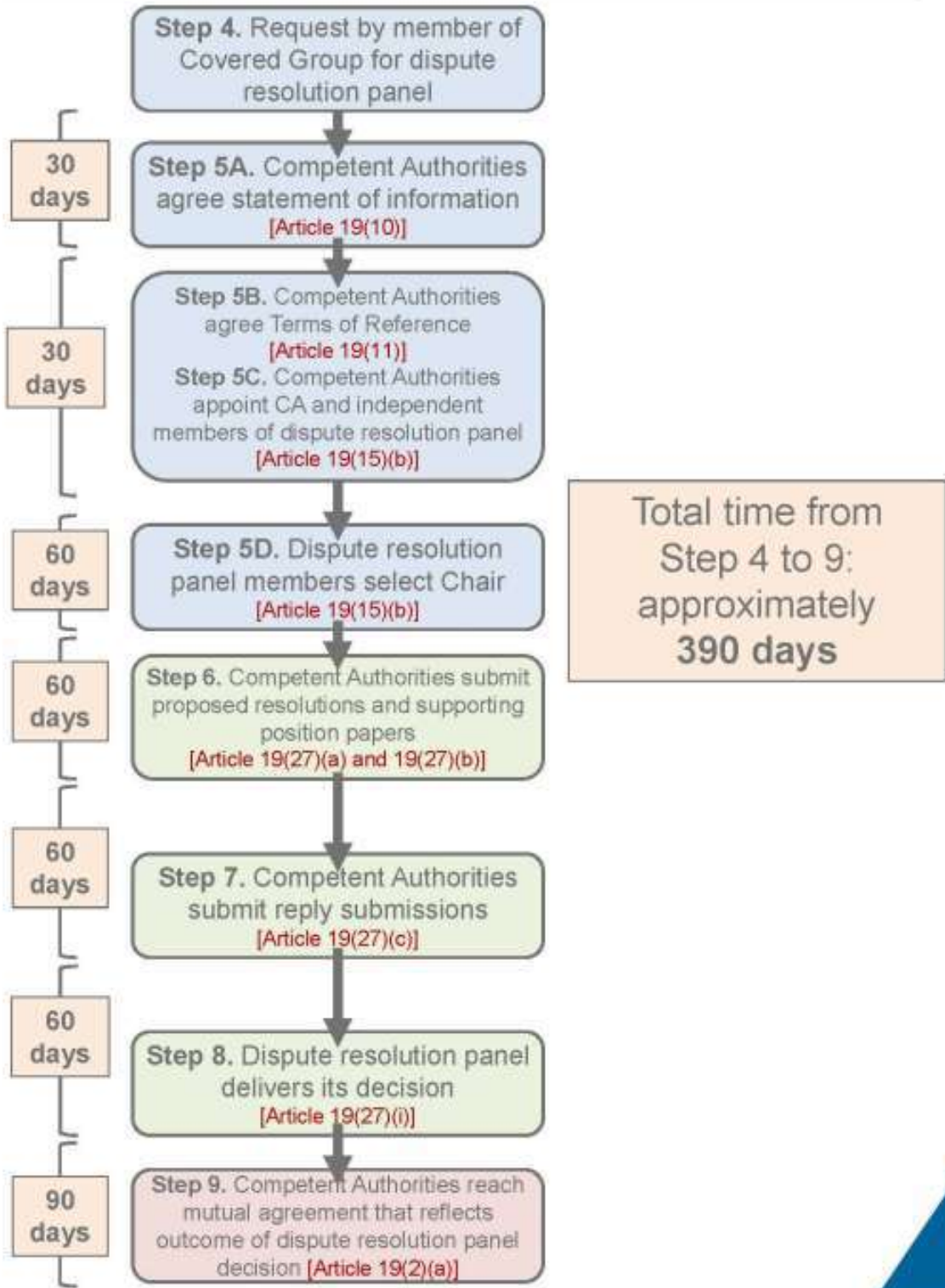
Determining "start date"





Appointment of dispute resolution panel Panel deliberation and decision

Steps 4-9



**BIBLIOGRAFIA.**

- Allevato, Giulio y de Vito, Antonio. (2021). "Gravar la economía digital: ¿es un impuesto sobre los servicios digitales la solución adecuada?". Cuadernos de Información Económica. (Enero, Febrero), págs. 23-32.
- Calderón Carrero, José Manuel. (2018). "El Paquete Europeo (2018) en materia de Fiscalidad de la Economía Digital". Carta Tributaria. Revista de Opinión, 39(2).
- Calderón Carrero, José Manuel. (2022). "La transformación del marco fiscal internacional resultante de la Reforma Fiscal Global". Revista española de Derecho Financiero, nº 193 (Enero, Marzo).
- Campos Martínez, Y. A. (2019). "La presencia económica digital significativa como solución a los retos de la tributación directa en la economía digital". Revista Quincena Fiscal, 21, págs. 51-92.
- Carbajo Vasco, Domingo. (2019). "De la tributación de la economía digital a BEPS 2.0 ¿Una nueva etapa de la fiscalidad internacional?". Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales, 12, págs. 41-64.
- García Novoa, Cesar. (2022). La revolución "*ma non troppo*" de la fiscalidad internacional. *Taxlandia*. (Septiembre).
- OCDE (2021). "*Statement on a Two Pillar Solution to address the Tax challenges arising from the digitalisation of the economy*" (Declaración sobre la solución en dos Pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía).
- OCDE (2022). "*Progress Report on Amount A of Pillar 1*" (Informe de Progreso de la Cantidad A del Pilar 1).
- OCDE (2022). "*Progress Report on the Administration and Tax Certainty Aspects of Amount A of Pillar One* " (Informe de Progreso sobre los Aspectos de Certeza Fiscal y Administración de la Cantidad A del Pilar 1).
- Unión Europea (2018). Propuesta de Directiva del Consejo, por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa. COM/2018/0147, de 21 de marzo.



- Unión Europea (2018). Propuesta de Directiva del Consejo relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que gravan los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales. COM /2018/0148, de 21 de marzo.
- Unión Europea (2018). Recomendación de la Comisión 1650, de 21 de marzo, relativa a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa.