



Estado actual de los trabajos de la OCDE en relación con los desafíos de la economía digital

David Vilches de Santos

Inspector de Hacienda del Estado

Extracto

El proceso de digitalización de la economía ha empujado a los principales actores del panorama internacional a replantearse las reglas tradicionales de tributación.

Mediante la digitalización, las empresas multinacionales pueden acceder a la obtención de beneficios sin necesidad de contar con una presencia física. Se sigue ofreciendo el mismo bien o servicio, pero residenciando los beneficios en jurisdicciones que no tienen por qué participar en la cadena de valor.

Precisamente esta ausencia de recaudación en las jurisdicciones donde se desarrolla parte del negocio digital ha motivado la búsqueda de una solución que permita gravar sus beneficios de una manera justa. El deseo de que esta búsqueda termine en una solución global y consensuada justifica la participación de organismos supranacionales como la OCDE.

Mediante el presente estudio se persigue dar a conocer el estado actual de los trabajos llevados a cabo por la OCDE en materia de economía digital, toda vez que servirán de base para las futuras soluciones que deben alcanzarse antes del término del 2020.

Palabras clave: economía digital; Pilar Uno (I); Pilar Dos (II); OCDE.

Fecha de entrada: 07-01-2020 / Fecha de aceptación: 14-01-2020 / Fecha de revisión: 14-01-2020

Cómo citar: Vilches de Santos, D. (2020). Estado actual de los trabajos de la OCDE en relación con los desafíos de la economía digital. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 443, E1-E24.





Current state of OECD work on the challenges of the digital economy

David Vilches de Santos

Abstract

The economy digitalization process has pushed the main players on the international board to rethink the traditional taxation rules.

Through digitalization, multinational enterprises can access to profits without a physical presence. Same goods or services continue being offered to customers but benefits are located in jurisdictions that do not have to participate in the value chain.

It is precisely this lack of taxation in those jurisdictions where part of the digital business is developed that has motivated the search for a solution that allows a fair taxation of digital. The desire of this search ends in a global and consensual solution justifies the participation of supranational organizations such as the OECD.

The aim of this document is share the current state of the works carried out by the OECD on the digital economy. These works will serve as a basis for the future solutions, which will be achieved before the end of 2020.

Keywords: digital economy; Pillar One (I); Pillar Two (II); OECD.

Citation: Vilches de Santos, D. (2020). Estado actual de los trabajos de la OCDE en relación con los desafíos de la economía digital. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 443, E1-E24.





Sumario

- 1. Introducción
 - 2. Contexto histórico
 - 2.1. Estado actual
 - 3. Pilar I
 - 4. Pilar II
 - 5. Sigüientes pasos
- Referencias bibliográficas



1. Introducción

El último lustro ha dado paso a un proceso de digitalización de la economía. El equilibrio clásico de organización económica ha mutado hacia una dependencia absoluta del campo tecnológico. Muchas de estas tecnologías empezaron siendo meras herramientas, dirigidas a impulsar ciertos aspectos de la economía tradicional, pero con el paso del tiempo se han convertido en la esencia de la economía. Las empresas de servicios tecnológicos o que se sirven de ellos para desarrollar su objeto social son actualmente las que ocupan la cúspide de la economía mundial.

Este cambio ha venido acompañado de otros tantos que afectan a aspectos complementarios de la economía. Las relaciones laborales son una buena muestra de ello: el desplazamiento de los trabajadores hacia aquellos países donde están situados los centros operativos de las empresas tecnológicas o la potenciación del teletrabajo son ejemplos válidos.

Dentro de las áreas que se han visto obligadas a cambiar por causa de la digitalización se encuentra la tributaria. Habitualmente las entidades soportaban impuestos en los Estados donde estaban situadas. La relación de la empresa con el Estado venía dada por el hecho de que esta necesitaba emplazarse en su territorio para poder llegar a los consumidores finales. Este nexo geográfico sustentaba la tributación internacional clásica, ya fuese vía precios de transferencia o vía establecimiento permanente.

Es precisamente esta relación la que ha roto la digitalización. Empresas multinacionales consiguen desarrollar su actividad económica en jurisdicciones donde su presencia física es nula o prácticamente nula gracias a la digitalización. Los consumidores siguen residiendo en el estado en cuestión, pero las empresas no necesitan estar junto a ellos, pueden mantener la relación comercial a distancia.

El resultado final de toda esta transición digital es imprevisible, pero los países se han dado cuenta de que los ingresos que antes se obtenían en su territorio y soportaban la correspondiente carga tributaria se están localizando en otros países, a pesar de que las mismas empresas siguen haciendo negocio en su territorio. Aunque las entidades siguen ofreciendo los mismos bienes y servicios que hacían de modo tradicional al no necesitar una presencia física no se ven obligadas, conforme a los parámetros de fiscalidad internacional existentes, a tributar en el Estado de actividad.

Es esta situación la que empuja a los países a buscar soluciones que permitan mantener el nivel de recaudación tributaria. Sin embargo, la toma de decisiones individuales en esta materia que por definición se configura como internacional no parece ni acertada ni suficiente. De ahí que aparezcan organismos internacionales que persigan trabajar en esta materia, pero desde un punto de vista coordinado y consensuado.

Dentro de esta labor destaca el papel adoptado por la OCDE¹ y que actualmente se materializa en dos documentos de trabajo llamados Pilar uno y Pilar dos.

A lo largo de este artículo se analizará el contenido de estos dos documentos, si bien partiendo de la premisa de que se está ante un proceso compuesto por varias fases, y cuya meta final es la consecución de una solución única de consenso que agrade a todos los protagonistas de la economía digital.

2. Contexto histórico

La singularidad del régimen de tributación de la economía digital ya había sido vislumbrado en la década de 1990 por la OCDE en relación con los debates sobre el tratamiento fiscal que debía recibir el *software* y el comercio electrónico.

No fue, sin embargo, hasta la publicación de los trabajos finales resultantes de BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) cuando se toma en consideración de manera directa la materia de la economía digital. Concretamente es el Informe –provisional en 2014 pasando a definitivo en 2015– de la acción 1: *Afrontar los desafíos fiscales de la Economía Digital*, donde se plasman los resultados del trabajo desarrollado por el Grupo de Trabajo sobre Economía Digital constituido al efecto.

Este informe se limitaba a exponer, desde un punto de vista teórico, los desafíos existentes en materia de economía digital acompañados de posibles medidas de impacto para su tratamiento. Algunas de estas medidas consistían sencillamente en apoyar abiertamente algunas de las ya adoptadas en otras de las acciones de BEPS, como es el caso de la modificación y potenciación del establecimiento permanente. Otras consistían en alternativas propias del mundo digital que se quedaron en un plano puramente teórico, pues no se tradujeron en soluciones específicas. En este sentido, el informe recoge un compromiso expreso de continuar avanzando en el estudio de esta materia, a efectos de lograr una solución real de consenso con una fecha límite del 2020.

A pesar de ello, la propia OCDE abrió la posibilidad de que los países afectados adoptasen cualquiera de las medidas incluidas en el informe de la acción 1, trasladándolas a

¹ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE): <<https://www.oecd.org/acerca/>>.

sus legislaciones internas, siempre que se garantizase el respeto a los tratados en materia tributaria vigentes y a los convenios para evitar la doble imposición (CDI).

Esta invitación fue bien recibida por muchos Estados. En los siguientes años algunas jurisdicciones fueron implantando nuevas figuras tributarias que pretendían gravar parte del contenido de la economía digital. Estos nuevos gravámenes, de naturaleza unilateral, suponían desviarse del camino del consenso. A cambio, las Administraciones tributarias conseguían, en parte, saciar el deseo de gravamen sobre ciertos negocios digitales.

Como reacción a la falta de consenso en el plano internacional, la Unión Europea trató de coordinar una respuesta en su ámbito de acción. Así, el 21 de septiembre de 2017, la Comisión Europea presentó una comunicación denominada *A Fair and Efficient Tax System in the European Union for the Digital Single Market*. Mediante este documento se presentan los desafíos tributarios que suponen las empresas que prestan servicios digitalmente a la vez que propone tanto una reforma del impuesto sobre sociedades como solución a largo plazo, como soluciones a corto plazo, cuyo principal estandarte es el conocido *equalization tax* o impuesto de compensación sobre el volumen de negocios.

En solo seis meses, el día 21 de marzo de 2018, la Comisión Europea publicó el conocido argo como «Paquete Digitax» aunando sus propuestas de regulación de un modo escalonado: a) una propuesta de directiva con una solución a largo plazo basada en un nuevo concepto de establecimiento permanente con presencia digital significativa; b) una recomendación a los Estados miembros para que renegocien sus convenios para evitar la doble imposición con terceros países a fin de incluir las medidas previstas en la propuesta de directiva anterior, y c) una propuesta de directiva con un objetivo a corto plazo representado en un impuesto provisional sobre determinados ingresos procedentes de actividades digitales.

Acto seguido al informe de la Unión Europea, el mismo marzo de 2018, la OCDE publica un informe recopilatorio de los trabajos desarrollados en relación con la acción 1 (*Desafíos fiscales derivados de la digitalización – Informe provisional 2018*). Este informe supone un reconocimiento de la realidad internacional, pues, por un lado, recoge expresamente los avances realizados pero, por otro, reconoce la dificultad en alcanzar el consenso deseado permitiendo que las jurisdicciones adopten medidas unilaterales respetuosas con el *statu quo* de la tributación internacional.

El contenido de este informe actúa como catalizador para la OCDE. El año 2019 está repleto de hitos sobre economía digital de los que se aprecia una proliferación del trabajo.

El año empieza con la publicación del documento *Abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía – Declaración política*, aprobada por el Marco Inclusivo sobre BEPS el 23 de enero de 2019. Esta declaración de naturaleza política recoge, por primera vez, la necesidad de organizar las propuestas de regularización tributaria de la economía digital en dos pilares. Esta idea de organización se mantiene hasta el presente y se puede resumir del siguiente modo, en términos de la propia OCDE:

El Primer Pilar, sobre el que versa este documento, se centra en la atribución de derechos de imposición con el fin de acometer una revisión de forma simultánea y coherente de las normas sobre atribución de beneficios y de las normas del denominado «nexo» o criterio de sujeción.

El Segundo Pilar se centra en cuestiones pendientes relativas a la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios.

Es decir, mientras el primer pilar está dirigido a afrontar los desafíos de la economía digital, el segundo de los pilares trata de estudiar la oportunidad de una imposición global mínima que disuada a las jurisdicciones y a las empresas multinacionales de prácticas fiscales agresivas.

Publicada esta declaración, la OCDE opta por pasar el turno de réplica a los contribuyentes. Por ello se redacta el correspondiente documento para consulta pública el 13 de febrero de 2019 mediante el que se invita a las partes interesadas a presentar aportaciones, propuestas e ideas que permitan enriquecer la labor llevada a cabo.

En atención a las alternativas y documentación recibida y al gran interés mostrado en la consulta pública, se decide abordar la labor de búsqueda de una solución consensuada mediante la creación de un programa de trabajo *ad hoc*. Así, el 28 de mayo de 2019, el Marco Inclusivo de la OCDE adopta dicho programa de trabajo remarcando como horizonte la necesidad de contar con una solución definitiva en el año 2020.

De entre las propuestas e ideas aportadas en el plazo abierto por la consulta pública destacan tres propuestas sobre la articulación del Pilar I: la propuesta sobre la participación del usuario, la propuesta sobre intangibles de comercialización y la propuesta sobre presencia económica significativa. Estas potenciales soluciones pretenden ofrecer un nexo que permita a una Administración tributaria justificar su derecho a someter a tributación el beneficio obtenido en un negocio digital.

La propuesta primera, basada en la participación del usuario, toma como punto de conexión los usuarios activos; la propuesta de los intangibles de comercialización entiende que la existencia de este tipo de intangibles en una jurisdicción supone una especie de un vínculo intrínseco entre los citados intangibles y la jurisdicción, con independencia del lugar donde esté situada la entidad titular de los intangibles. El modelo basado en la presencia económica significativa considera que la obtención de beneficios de modo continuado en una jurisdicción evidencia una vinculación entre la entidad y la jurisdicción.

2.1. Estado actual

La presentación de tres posibilidades de regulación mediante su correspondiente propuesta actuó como detonante de un movimiento de una solución única.

A pesar de tratarse de propuestas presentadas por distintas jurisdicciones con distintos enfoques, todas proponían distintas soluciones a un problema común, por lo que se podía defender que compartían ciertos elementos. Fueron precisamente esos aspectos comunes los empleados por la OCDE a la hora de proponer un enfoque único, en sus términos «unificado», en el documento *Resumen de los desafíos fiscales derivados de la digitalización: informe provisional 2018*.

Por tanto, la construcción es, desde un punto de vista teórico, sencilla: se parte de la existencia de varias soluciones a un mismo planteamiento. Se reconoce abiertamente la existencia de considerables diferencias entre ellas. Ahora bien, en lugar de optar por una solución de apoyo a alguna de ellas, en detrimento del resto, la OCDE prefirió una solución de consenso estudiando los aspectos comunes a las mismas y tratando de construir una solución de amalgama.

Así, los elementos que a juicio de la OCDE tenían en común las tres propuestas iniciales eran:

- Pese a las diferencias en la forma en que las propuestas abordan la cuestión de la digitalización, todas las propuestas reasignarían los derechos de imposición en favor de la jurisdicción del usuario/mercado habida cuenta de la capacidad de los negocios altamente digitalizados de desarrollar su actividad de forma remota y/o son altamente rentables;
- todas las propuestas prevén una nueva norma sobre el nexo que no dependería de la presencia física en la jurisdicción del usuario/mercado;
- todas las propuestas trascienden del principio de plena competencia y se apartan del principio de la entidad legal separada; y
- todas las propuestas buscan la simplicidad, la estabilización del sistema tributario y una mayor seguridad jurídica en materia tributaria en su aplicación.

Se puede apreciar como los elementos comunes son formulados, como no puede ser de otra manera, de un modo amplio. La atención a los negocios digitalizados, la exploración de un nuevo nexo que atribuya soberanía tributaria sobre un negocio digital y la simplicidad de un sistema tributario como piedra angular de la seguridad jurídica son los aspectos que la OCDE entiende compartidos entre las propuestas.

3. Pilar I

Llegado este punto es recomendable incidir en el momento temporal. Estamos ante las primeras fases de un proceso que tiene como meta el último trimestre de 2020. La propuesta de enfoque «unificado» por ahora no es más que eso, una propuesta, que adolece de ser

completa y que pretende, principalmente, poner sobre la mesa una solución que invite al debate sobre sus distintos componentes.

Esta realidad es plenamente reconocida por el Secretariado de la OCDE toda vez que, desde un primer momento, admite la necesidad de concretar qué debe entenderse por ciertos componentes que conforman el enfoque «unificado»; de igual modo que desde la fase primigenia otorga una gran importancia a la consulta pública y a su papel de complemento.

Es por ello por lo que se tomará como documento de referencia para el presente trabajo el elaborado para consulta pública por la OCDE entre septiembre y octubre de 2019: *El enfoque unificado: la Propuesta del Secretariado relativa al Primer Pilar* (OCDE, 21 de noviembre de 2019) (en adelante, Documento para consulta pública de octubre de 2019).

Los pilares sobre los que se asienta el enfoque «autorizado» son:

1. Ámbito de aplicación

Sobre este eslabón, el documento para consulta pública *Resumen de los desafíos fiscales derivados de la digitalización: informe provisional 2018* indica:

Si bien se aplica a modelos de negocio con un fuerte componente digital, el enfoque tiene un ámbito de aplicación más amplio al comprender negocios orientados al consumidor, precisándose de una labor adicional para delimitar definitivamente este ámbito y sus exclusiones. Se asume que las industrias extractivas quedan excluidas de este ámbito de aplicación.

El perímetro de negocios afectados por el enfoque único no es claro. Es cierto que existen ciertos sectores de mercado que evidentemente quedan excluidos, pues están alejados del objetivo perseguido por el Pilar I. Sin embargo, la propia configuración de ese objetivo permite que se pueda extender hacia otros sectores que si bien pueden tener un componente digital no es su principal medio de interrelación con el consumidor.

Mientras la acción 1 de BEPS pasaba de puntillas sobre la delimitación de la economía digital, el paso del tiempo acompañado de un estudio más detallado de esta materia ha provocado un cambio de manera que el Pilar I centra parte de su atención en el espectro de negocios que deben verse incluidos dentro de su enfoque.

El *Informe de la acción 1* se limitaba a definir qué debía entenderse por economía digital para acto seguido analizar las incidencias fiscales de una serie de modelos de negocio marcados por el componente digital.

La economía digital es el resultado de un proceso de transformación desencadenado por las tecnologías de la información y la comunicación (TIC), cuya revolu-

ción ha abaratado y potenciado las tecnologías, al tiempo que las ha estandarizado ampliamente, mejorando así los procesos comerciales e impulsando la innovación en todos los sectores de la economía.

Dado que la economía digital se está convirtiendo cada día más en la economía propiamente dicha, resultaría una tarea ardua, si no imposible, tener que delimitar y separar el radio de acción de la economía digital del resto de la economía a efectos fiscales. La economía digital y sus modelos de negocio presentan algunas características clave que resultan potencialmente relevantes desde una perspectiva fiscal. [...]

Entre los tipos de actividad analizados se incluyen diversas categorías: comercio electrónico, tiendas de aplicaciones, publicidad en línea, computación en la nube, plataformas participativas en red, negociación de alta frecuencia y servicios de pago en línea. Asimismo, la economía digital ha acelerado y alterado la propagación de cadenas de valor mundiales en las que las EMN integran sus operaciones en todo el globo.

Por el contrario, el Pilar I, en la línea apuntada por el *Resumen de los desafíos fiscales derivados de la digitalización: informe provisional 2018*, dedica un gran esfuerzo en tratar de perfilar su ámbito de aplicación, pues entiende que debe ir más allá de lo meramente digital, y aunque así fuera, el concepto de digital tampoco parece lo suficientemente claro como para sustentar en él un cambio en la tributación de tal magnitud. Requiere una concreción.

Aparentemente esta concreción va a llevar a una identificación entre economía digital y negocio con matices digitales, pero sin presencia física. En este sentido el Documento para consulta pública de octubre de 2019 establece (la cursiva es nuestra):

[...] *en la economía globalizada y cada vez más digitalizada de la actualidad, hay una serie de negocios que pueden integrarse en la vida cotidiana de los consumidores (incluidos los usuarios), interactuar con su clientela y crear un valor relevante sin contar con una presencia física en el mercado. Si bien estos rasgos son relevantes para cualquier negocio, lo son más aún en el caso de negocios centrados en las tecnologías digitales, en los que se da una interacción a distancia con el usuario (que puede ser o no el principal cliente del negocio), así como en determinados negocios orientados al consumidor, para los cuales el contacto y la interacción con los clientes, la recopilación y explotación de datos y el marketing y la gestión de marca revisten una gran importancia y pueden llevarse a cabo de forma más sencilla desde una ubicación remota. A este grupo pertenecerían los negocios fuertemente digitalizados que interactúan remotamente con los usuarios, sean o no sus clientes primarios, así como otros negocios que venden sus productos a los consumidores y que emplean medios tecnológicos para desarrollar su base de clientes.*

Se aprecia un cambio de paso, desde un sistema que mira hacia modelos de negocio digital hasta uno donde el factor relevante es el cauce empleado en la relación con el con-

sumidor. Motivado por este cambio, el enfoque unificado identifica su ámbito de aplicación con aquellos negocios orientados al consumidor final que emplean un cauce digital para vender sus productos o prestar sus servicios.

Esto respalda la idea de que el enfoque unificado que se propone debería centrarse, de forma general, en los grandes negocios orientados al consumidor, definidos de forma amplia, por ejemplo, como aquellos negocios que derivan sus ingresos de la venta de productos de consumo y la prestación de servicios digitales orientados al consumidor. También sugeriría que algunos sectores (p. ej., industrias extractivas y materias primas, servicios financieros) podrían quedar excluidos (OCDE, 21 de noviembre de 2019, párrafo 20).

2. Nexo

Quizá el aspecto más relevante de todo lo que conlleva la tributación de la economía digital sea la determinación del nexo.

Estrechamente relacionado con el ámbito de aplicación, la digitalización de la economía ha permitido que proliferen empresas que, sin necesidad de estar presentes en una jurisdicción, pueden desarrollar su actividad económica, obteniendo beneficios que quedan fuera de la tributación de la jurisdicción en cuestión. Esto es así porque las tradicionales herramientas que el acervo fiscal internacional daba a las Administraciones tributarias no era suficiente para poder afrontar este tipo de retos.

Asimismo, las modificaciones propuestas en las acciones BEPS que pueden ser dirigidas hacia el mundo digital, tales como la nueva definición de establecimiento permanente (acción 7) o la configuración de la materia de precios de transferencia (acciones 8, 9 y 10), permiten avanzar en la materia, pero no resultan suficientes para poder encarar la tributación de este nuevo mundo.

La proliferación de la digitalización ha llevado aparejada la aparición de nuevos negocios cuya tributación no puede estudiarse a partir de las herramientas por ahora existentes. De nuevo la economía ha avanzado más rápido que la normativa.

Con independencia del ámbito de aplicación que finalmente se escoja, los sujetos que vayan a quedar dentro está claro que van a tener algo en común: ejercerán su actividad económica sin necesidad de contar con presencia física en el país en cuestión. Mientras, todo el entramado normativo actual descansa precisamente en la estancia física: la presencia del sujeto no residente en la otra jurisdicción da pie a que su Administración tributaria se sienta con la razón para gravarlo. Esta presencia podrá ser más o menos intensa; del grado de intensidad dependerá el mecanismo de gravamen usado: régimen de precios de transferencia o régimen de establecimiento permanente.

En este sentido, el Resumen de la OCDE contenido en el Documento para consulta pública de 2019 indica:

Actualmente, una empresa no residente debe pagar impuestos sobre sus beneficios en una jurisdicción únicamente si posee un establecimiento permanente en ella. Ello requiere tener algún tipo de presencia física en dicha jurisdicción. La digitalización ha menoscabado la aplicación de esta norma [...]

En una economía cada vez más digitalizada, y tal vez más allá de los modelos de negocio actuales, parece probable que los grupos multinacionales desarrollarán cada vez más actividades dirigidas a los consumidores y usuarios en un territorio, sin presencia física o siendo esta mínima en el mercado. Una nueva norma sobre el nexo abordaría este asunto mediante su aplicación en todos los casos en los que una empresa participe de forma continuada y significativa en la economía de la jurisdicción de mercado, mediante la interacción e implicación del consumidor, independientemente de su nivel de presencia física en esa jurisdicción.

El planteamiento es certero. Existen ciertos negocios que permiten una relación con el cliente o consumidor aun sin presencia. En ocasiones, esa relación revestirá tal intensidad que la jurisdicción de residencia del consumidor se considera habilitada a gravar los beneficios obtenidos por el no residente fruto de esa relación. Ahora bien, cuál es el grado de continuidad y de intensidad de esa relación comercial como para que una Administración se entienda con derecho a recaudar.

La respuesta de la OCDE a esta pregunta supone materializar el asunto:

La forma más sencilla de implementar la nueva norma sería definir un umbral de ingresos en ese mercado (cuyo importe podría adaptarse según el tamaño del mercado) como el indicador principal de la participación continua y significativa en esa jurisdicción.

Todos aquellos negocios, incluidos dentro del ámbito de aplicación, que superen este umbral de mercado se entenderá que mantienen una participación estable y continuada en la jurisdicción del mercado.

La obtención de ingresos en una jurisdicción por importe superior al umbral se entiende que viene motivado por la existencia de una presencia comercial, que no física, estable y continuada. Será precisamente esta estabilidad el presupuesto que permita someter a gravamen parte del beneficio obtenido por el no residente en ese mercado. Se puede mantener que la presencia física se sustituye por una presencia comercial.

Por último, y como ya se ha indicado, esta nueva regularización se encontrará con el reto de acompañarse con la regulación actual. En este sentido, y por lo que se refiere al nexo, el documento provisional de la OCDE reza:

Este nuevo nexo se articularía como una norma independiente, que se sumaría a la norma sobre el establecimiento permanente, a fin de limitar cualquier efecto no deseado en el resto de normas actuales.

3. Atribución de beneficios

Fijado el tipo de negocios afectados por esta nueva regulación y fijado el punto de conexión por el que una jurisdicción se puede sentir empoderada para gravar el beneficio obtenido en su demarcación territorial, el siguiente paso es determinar qué importe de ese beneficio puede ser gravado.

En este sentido es especialmente ilustrativo el encabezado que el Resumen de la OCDE elaborado para consulta pública de 2019 contiene para este elemento:

Nuevas normas de atribución de beneficios que trasciende el principio de plena competencia. Para los contribuyentes comprendidos en el ámbito de aplicación, se crea una nueva norma de atribución de beneficios, con independencia de si estos desempeñan físicamente en el país funciones de comercialización o distribución (establecimiento permanente o filial) o de si venden a través de distribuidores no vinculados. Asimismo, el enfoque conserva en su mayor parte las normas actuales de precios de transferencia basadas en el principio de plena competencia, si bien las complementa con soluciones basadas en fórmulas para aquellos casos que más tensiones están creando en el sistema actual.

El dictado de este eslabón del enfoque unificado supone otra muestra de la incapacidad de la regulación actual frente a la realidad digital.

Es cierto que, como se indica literalmente, el enfoque respetará la regulación actual en materia de precios de transferencia, de nuevo vemos una preocupación por el juego con el sistema actual. Sin embargo, al mismo tiempo, reconoce la necesidad de crear unas nuevas normas que atribuyan una parte de los beneficios a jurisdicciones donde, conforme el sistema actual, no habría derecho a su percepción. Y para cumplir este deseo no parece que exista otra forma que el «trascender» el principio de libre competencia.

Mientras el eslabón previo del enfoque se centraba en identificar aquellas jurisdicciones que deben entenderse con derecho a recibir parte del beneficio generado en el negocio digital, entendido en los términos que hemos precisado anteriormente. El eslabón que ahora nos ocupa trata de cuantificar esa parte del beneficio.

En condiciones habituales para esta labor de cuantificación se acude a las normas reguladoras de los establecimientos permanentes y de los precios de transferencia, más concretamente al Informe de atribución de beneficios a establecimientos permanentes y a las Directrices de precios de transferencia, que encuentran su punto de apoyo convenido en los artículos 7 y 9

del Modelo OCDE y Modelo ONU. Sin embargo, como se ha indicado, la configuración actual de estas normas descansa principalmente en la existencia de presencia física. Ya sea la existencia de un establecimiento permanente o ya sea la existencia de una entidad que realiza operaciones vinculadas debiendo respetar el valor de mercado en las mismas, siempre será necesario una existencia o presencia de un sujeto en la jurisdicción que actúe como detonador. Sin presencia no es posible la puesta en funcionamiento de las normas tradicionales de fiscalidad internacional. En este sentido el Documento de consulta pública 2019 dice:

Como se ha señalado, dado que las nuevas normas crearían un nexo para un grupo multinacional aun cuando no exista presencia física, no sería posible utilizar las normas actuales para atribuir beneficios a este nuevo nexo en los casos en los que no se realicen funciones, no se empleen activos y no se asuman riesgos en las jurisdicciones de mercado. Por lo tanto, son necesarias nuevas normas de atribución de beneficios.

Es cierto que llegado a este punto parte de la doctrina se ha manifestado sobre la posibilidad de enarbolar la institución del establecimiento permanente como medida de acción en el mundo digital. Sin embargo, esta posibilidad se queda en más un deseo que en una realidad. Bajo cualquiera de las modalidades de establecimiento permanente, la presencia de la entidad no residente en la jurisdicción sobre la que planea el establecimiento permanente es constitutiva. Aun cuando la construcción del establecimiento permanente se realice a partir de la norma nacional o sus desarrollos jurisprudenciales, entendiéndose asentamiento complejo operativo, es preciso que el sujeto no residente tenga, aunque sea testimonial, una comparación en el otro país.

Volviendo a la concreción del beneficio gravable, el Documento redactado por el Secretariado enfoca la determinación del beneficio mediante la implantación de tres niveles concatenados. Estos niveles no solo buscan diseccionar qué parte del beneficio obtenido por un negocio debe ser imputable a una jurisdicción, sino que, además, pretenden establecer un régimen de funcionamiento que aporte seguridad jurídica. Es decir, en su intento de atribuir beneficios, la OCDE ha ido más allá, ideando un sistema que aporte certeza tributaria a los partícipes y, al mismo tiempo, sea lo suficientemente sencillo como para garantizar su aplicación.

Esta conjugación es un deseo expreso del Secretariado:

Las nuevas normas, junto con las normas actuales en materia de precios de transferencia, deberán producir un resultado en cuanto a la cuantía de beneficios a asignar a las jurisdicciones de mercado que sea coherente con el enfoque adoptado y deberán hacerlo de una forma que sea sencilla, que evite la doble imposición y que incremente la seguridad jurídica en materia tributaria en comparación con la situación actual. Es importante que la reconciliación entre las nuevas normas y las normas existentes, así como que las nuevas normas no creen distorsiones y sean efectivamente aplicables tanto a los beneficios como a las pérdidas (OCDE, 21 de noviembre de 2019, párrafo 29).

Así, este sistema se articula del siguiente modo:

- Importe A – una parte del beneficio residual imputado atribuido a las jurisdicciones de mercado usando un enfoque basado en fórmulas,
- Importe B – una remuneración fija que compense funciones básicas de comercialización y distribución que tienen lugar en la jurisdicción de mercado; y
- Importe C – adopción de mecanismos efectivos de prevención y resolución de controversias con carácter vinculante para todos los elementos de la propuesta, incluyendo los beneficios adicionales cuando las funciones dentro de un país exceden la actividad de referencia remunerada con el Importe B (OCDE, 21 de noviembre de 2019, párrafos 30 y ss.).

Merece un breve detalle cada uno de esos importes.

El Importe A parte de la premisa por la que, dentro del beneficio total obtenido por un grupo multinacional, hay una parte que se corresponde con su actividad rutinaria o habitual y otra parte extraordinaria que sería el beneficio residual. Únicamente esta segunda parte es donde las jurisdicciones pueden materializar su potestad de gravamen.

El Documento para consulta pública de 2019 del Secretariado precisa (la cursiva es nuestra):

Las jurisdicciones de mercado tendrían un nuevo derecho a gravar una parte del beneficio residual imputado del grupo multinacional, posiblemente por línea de negocio. En términos generales, *este beneficio residual imputado sería el beneficio restante después de atribuir a los países donde se realizan las actividades lo que se consideraría la rentabilidad rutinaria imputada de esas actividades.*

A la espera de pronunciamientos definitivos, el cálculo del beneficio parece proponerse tomando como referencia líneas de negocio. Al margen de la referencia adoptada, lo que es evidente es que se está barajando partir de beneficios globales que van más allá de una jurisdicción.

Esto hace que, junto a la necesidad de fijar el criterio que permita diferenciar entre rutinario de aquello que no lo es, sea preciso establecer reglas que permitan repartir el importe no rutinario entre las diversas jurisdicciones que se entienden con capacidad de gravamen.

Si bien el Resumen invita a la reflexión y a un estudio, en este momento se proponen las ventas locales como la segunda de las reglas:

Lo anterior se determinaría mediante convenciones simplificadas y para ello sería necesario determinar el nivel de la rentabilidad rutinaria imputada y también decidir

qué proporción de esa rentabilidad residual imputada correspondería al mercado, la cual se atribuiría a su vez a mercados concretos mediante una fórmula basada en las ventas. Quedaría pendiente de determinar los porcentajes, que serían objeto de un acuerdo consensuado de los miembros del Marco Inclusivo (OCDE, 21 de noviembre de 2019, párrafos 30 y ss.).

Por lo que respecta al Importe B, busca remunerar la función básica de comercialización, en un sentido amplio. Cabe destacar que su planteamiento ha contado con un amplio respaldo internacional.

Hay jurisdicciones donde el grupo multinacional ejerce funciones de distribución y comercialización. El ejercicio de estas funciones debe ser remunerado, si bien esta retribución puede ser perfectamente fijada con el sistema de normas que actualmente regulan los precios de transferencia. Sin embargo, que esta operativa sea tratada por el Pilar I responde a la seguridad jurídica perseguida.

Sin duda, de todo el entramado del Pilar I, el Importe B es el paradigma de la seguridad y certeza jurídica que se pretende. Tal es así que el propio Documento de consulta pública de 2019 dispone:

Las actividades en las jurisdicciones de mercado y, concretamente, las funciones de distribución seguirían sujetas a imposición de acuerdo con las normas actuales. Sin embargo, a la vista del gran número de controversias fiscales que versan sobre las funciones de distribución, se estudiaría la posibilidad de emplear remuneraciones fijas en función de una actividad de referencia. El uso de rentabilidades fijas adecuadas y negociadas podrían ofrecer seguridad tanto a los contribuyentes como a las administraciones tributarias y mitigaría la insatisfacción con las normas actuales sobre precios de transferencia.

En la búsqueda de la seguridad jurídica parece acertado que los porcentajes representativos de rentabilidad estén vinculados a ciertos condicionantes que aportaran, ya no solo esta seguridad, sino también cierta coherencia. La actividad desarrollada y el sector de mercado donde se opera serían dos de estos condicionantes, pues en función de la actividad concreta, así como del segmento del que se trate, se esperará una retribución concreta.

No podemos obviar que en la aplicación de estos condicionantes existe una vuelta a los principios generales de fiscalidad internacional. En efecto, a la hora de perfilar la sociedad o negocio en cuestión se deberá acudir a los tradicionales análisis de comparabilidad a fin de esclarecer, entre otros términos, las funciones, activos y riesgos empleados y que marcarán la retribución final a obtener.

Finalmente nos encontramos el Importe C. Al igual que sucede con el importe anterior, no regula únicamente un elemento numérico, sino que aprovecha para entrar en otros aspectos.

Concretamente, el Importe C comienza emplazando a que los posibles enfrentamientos entre las jurisdicciones de mercado y los contribuyentes relacionados con la fijación de este importe sean atendidos por «mecanismos de prevención y resolución de controversias jurídicamente vinculantes y eficaces».

Fijada esta base, el Importe C se corresponde con la remuneración que le correspondería al sujeto o negocio que, tras ver como su función de comercialización básica ha sido remunerada mediante una rentabilidad fija –Importe B–, desarrolla otras funciones adicionales en el mismo territorio. Estas funciones extra deberán ser remuneradas mediante el Importe C.

La rentabilidad identificada con el Importe C será la que derive de la aplicación de las normas actuales de precios de transferencia, por lo que este importe encuentra su acomodo en la regulación actual.

En este caso el análisis de comparabilidad toma más fuerza, toda vez que las posibles funciones adicionales no se identifican por el Documento del Secretariado, por lo que podrá ser cualquiera con las distintas posibilidades de ejercicio.

4. Pilar II

Con la misma fecha oficial de partida, 23 de enero de 2019, el *Inclusive Framework* hace público, como parte de la nota *Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy*, su deseo de enfrentarse a los retos de la economía digital mediante un segundo pilar, Pilar II, que actúe conjuntamente con el Pilar I.

De acuerdo con el Documento para consulta pública, publicado por el Secretariado de la OCDE en el último cuatrimestre del 2019 (OCDE, 9 de diciembre de 2019) (traducción libre):

El Pilar II (también denominado propuesta «GloBE») exige el desarrollo de un conjunto coordinado de normas para abordar los riesgos actuales de las estructuras que permiten a las empresas multinacionales trasladar sus beneficios a jurisdicciones en las que no están sujetas a ninguna imposición o a una imposición muy baja.

Llaman la atención dos aspectos de esta afirmación. El primero es la pretensión perseguida mientras que el segundo es el empleo de conceptos relacionados con baja o nula imposición.

Respecto del primero de los aspectos, el Pilar II parece centrar el foco de atención más allá de la economía digital. Es cierto que al analizar el Pilar I se ha podido apreciar como su ámbito de aplicación excede del negocio meramente digital. Sin embargo, el Pilar II está configurado de manera mucho más expansiva. El mencionado Documento señala al respecto (traducción libre):

Con ello, la propuesta de GloBE pretende abordar los restantes retos de BEPS relacionados con la digitalización de la economía, pero va más allá y aborda estos retos de forma más amplia. Se espera que la propuesta de GloBE afecte al comportamiento de los contribuyentes y las jurisdicciones. Plantea que es necesaria una acción global para detener una perjudicial carrera de fondo en los impuestos de sociedades, que corre el riesgo de desplazar la carga de los impuestos hacia bases menos móviles y puede suponer un riesgo especial para los países en desarrollo con pequeñas economías.

Este pilar pretende garantizar que los beneficios de las empresas multinacionales sean gravados a un tipo impositivo mínimo. El fin perseguido no es otro que el de alentar la homogeneización de los tipos impositivos efectivos entre las jurisdicciones al tiempo que reduce el interés que puedan tener los contribuyentes en localizar sus beneficios en jurisdicciones con bajos niveles de imposición.

En todo caso, se aprecia como el punto de mira de este Pilar se centra más en las jurisdicciones que en los negocios o contribuyentes como es el caso del Pilar I.

Es precisamente aquí donde se enlaza el segundo de los aspectos antes indicados: la nula o reducida imposición.

Mientras la mayoría de las jurisdicciones ven lógica la propuesta de una tributación mínima, pues es compartida por la mayoría de los países, la determinación y concreción del concepto tipo impositivo mínimo como umbral por debajo del cual se entiende que la tributación es mínima presenta más problemas.

Merece resaltar que en la determinación del tipo de gravamen mínimo influyen muchos más componentes que el mero tipo impositivo. En este sentido el propio Documento del Secretariado reconoce esta diversidad cuando enumera en sus primeros párrafos los restos técnicos a los que se debe enfrentar a la hora de estudiar el cálculo de la tributación mínima (traducción libre):

Algunos de los aspectos técnicos y de diseño de la propuesta de GloBE dependen de las opciones de política que se acuerden en el contexto del Marco Inclusivo. Por ejemplo, la mecánica y el funcionamiento de la norma de pago no gravado y la naturaleza y el alcance de la norma tributaria sujeta a impuestos deben ser desarrollados en mayor medida por el Marco Incluyente para que surja un esquema más claro de estas normas, que podría beneficiarse de una mayor consulta pública en un futuro. A efectos de esta consulta, se agradecerán comentarios sobre todos los aspectos del Programa de Trabajo sobre el Segundo Pilar (véase el Anexo B), pero se solicitarán específicamente tres aspectos de diseño técnico de la propuesta de GloBE:

a) la utilización de cuentas financieras como punto de partida para la determinación de la base imponible, así como diferentes mecanismos para abordar las diferencias temporales;

- b) el nivel de mezcla en el marco de la propuesta GloBE, es decir, la medida en que una empresa multinacional puede combinar ingresos de alta y baja tributación procedentes de diferentes fuentes, teniendo en cuenta los impuestos pertinentes sobre esos ingresos para determinar el tipo impositivo efectivo (combinado) sobre dichos ingresos; y
- c) la experiencia y los puntos de vista sobre los recortes y los umbrales considerados como parte de la propuesta de GloBE (OCDE, 2019, párrafos 11 y ss.).

Al igual que la progresividad de un sistema tributario no puede alcanzarse únicamente con tipos impositivos progresivos, el establecimiento de un grado de tributación mínima no puede hacerse atendiendo únicamente a los tipos impositivos. Existen otras facetas que, directa o indirectamente afectan a la tributación de un contribuyente. La cuestión es, y lo sabe la OCDE, que esas facetas son especialmente volátiles pues dependen de aspectos tales como las normas de contabilidad empleadas o las diferencias entre sistemas tributarios nacionales.

El intento de crear una solución única de tributación mínima no solo se enfrenta a problemas de política fiscal, sino que surgen otros de índole puramente técnica que dificultan su juego, más si se tiene presente que se pretende llegar al mayor número de jurisdicciones posibles cuando estas tienen sus propios sistemas tributarios nacionales y pueden seguir distintas normas de contabilidad. La labor de armonización es enorme. El Secretariado lo sabe y por ello el Documento de consulta pública está plagado de referencias a la necesidad de coordinación y consenso. Este deseo se completa con el temor recurrente en materia de tributación digital: solo una solución universal y consensuada puede evitar que cada país adopte su propia solución con las implicaciones que ello tiene para la simplicidad y seguridad jurídica (traducción libre):

La propuesta del GloBE se basa en la premisa de que, en ausencia de una solución coordinada y multilateral, existe el riesgo de una acción unilateral no coordinada, tanto para atraer más base fiscal como para proteger la base fiscal existente, con consecuencias adversas para todas las jurisdicciones.

1. Breve referencia técnica a la solución propuesta

Para la consecución de sus fines, el Pilar II propone cuatro herramientas articuladas en forma de reglas.

Estas reglas, dirigidas a regular los distintos componentes que inciden en el grado de tributación, requerirán no solo un consenso previo para su configuración y redacción definitiva, sino que, una vez aprobadas, requerirán que los países interesados en su implantación deban acometer cambios en su legislación nacional y en los convenios fiscales.

Los cuatro componentes de la propuesta de GloBE son (traducción libre):

- a) una regla de inclusión de ingresos que gravaría los ingresos de una sucursal extranjera o de una entidad controlada si dichos ingresos estuvieran sujetos a impuestos a una tasa efectiva inferior a una tasa mínima;
- b) una regla de pagos no gravados que funcionaría mediante la denegación de una deducción o imposición de impuestos basados en la fuente (incluida la retención de impuestos) para un pago a una parte relacionada si ese pago no estuviera sujeto a impuestos a una tasa mínima o por encima de ella;
- c) una regla de cambio que se introduciría en los tratados fiscales y que permitiría a una jurisdicción de residencia pasar de un método de exención a un método de crédito cuando los beneficios atribuibles a un establecimiento permanente (EP) o derivados de bienes inmuebles (que no forman parte de un EP) estén sujetos a un tipo efectivo inferior al tipo mínimo; y
- d) una regla tributaria sujeta a impuestos que complementaría la regla del pago subordinado al someter un pago a retención u otros impuestos en la fuente y al ajustar el derecho a los beneficios del tratado en ciertas partidas de ingresos cuando el pago no esté sujeto a impuestos a una tasa mínima.

Sentados estos elementos, el resto del Documento elaborado para consulta pública se centra en cuestiones técnicas que afectan transversalmente a las cuatro reglas anteriores. Parece sensato que antes de articular estas reglas se solucionen aquellos aspectos que son la base a partir de la cual construir cualquier propuesta. Así, las tres dificultades técnicas recogidas en el Documento y sobre las que la OCDE solicita el punto de vista de los contribuyentes son la determinación de la base imponible, delimitación del nivel de agrupación dentro del grupo multinacional y la posibilidad de establecer límites y umbrales. Pasemos a un breve detalle.

La cuestión relativa a la determinación de la base imponible o, en general, de la magnitud sobre la que se aplicará el tipo de gravamen es a la que más literatura dedica el Documento. Es en este elemento donde mejor se aprecian las discrepancias, antes mencionadas, sobre diversidad de sistemas tributarios y normas de contabilidad. En este sentido, leemos (traducción libre):

Por ejemplo, las diferencias entre jurisdicciones en el cálculo de la base imponible, incluidas las diferencias temporales [...], podrían afectar al cálculo de la tasa impositiva efectiva en diferentes jurisdicciones. Estas diferencias en la determinación de las bases imponibles de las distintas jurisdicciones darían lugar a la aplicación de la norma en casos que quizá no daría lugar a los problemas de política que se pretende abordar con la propuesta de GloBE [...]. Por ejemplo, dos jurisdicciones pueden aplicar el mismo tipo impositivo mínimo a los ingresos de una filial en virtud de la norma de inclusión de ingresos. Sin embargo, si una jurisdicción tiene una base imponible muy diferente de la otra, esto podría dar lugar a resultados muy distintos en el marco del Pilar II, lo que socavaría la intención política de crear

unas condiciones de igualdad que ya se refleja, por ejemplo, en el acuerdo de aplicar un tipo porcentual fijo común a todas las jurisdicciones.

Algunas de las trabas expuesta por el Secretariado en el Documento en relación con esta cuestión son:

- Uso de cuentas financieras para el cálculo de la base imponible. Este sistema que no nos es extraño, toda vez que es similar al empleado por el legislador nacional para determinar la base imponible del impuesto sobre sociedades.

Consistiría en partir de un resultado contable al que se le practicarían ciertos ajustes fiscales en aras de hallar la magnitud gravable.

El empleo del resultado contable financiero en una solución multinacional presenta una serie de inconvenientes derivados de la falta de consenso. Los estándares de contabilidad no son homogéneos, de tal manera que cada jurisdicción puede permitir el uso de uno distinto, lo que implica tener que afrontar dos decisiones sucesivas. Primeramente, se deberá elegir entre la norma contable aplicada por la entidad dominante del grupo o la utilizada por la subsidiaria.

Después, la siguiente determinación es seleccionar qué normas o estándares de contabilidad financiera son aceptables a efectos de la propuesta de GloBE.

En este sentido el Pilar II parece proponer que sea la entidad matriz la que formule unas cuentas consolidadas a partir de los estándares de contabilidad generalmente aceptados. No obstante, no deja de ser una oferta que invita al debate público.

- Ajustes fiscales. Son el segundo de los componentes de la base imponible.

El Secretariado reconoce la importancia de tener en cuenta los ajustes fiscales pues ayudan a perfilar la base imponible y la verdadera capacidad tributaria del contribuyente (traducción libre):

El enfoque más sencillo para determinar el importe neto de las ganancias con baja tributación sería tomar las cifras de ingresos y gastos directamente de los estados financieros de una entidad sin realizar ajustes. [...] Sin embargo, confiar en las cifras no ajustadas de las cuentas podría significar que las ganancias netas de una entidad para fines contables pueden estar sobrestimadas o subestimadas cuando se comparan con el importe declarado para fines tributarios.

El beneficio contable reflejado en los estados financieros de una entidad podría ajustarse para tener en cuenta ciertas diferencias permanentes y temporales entre los ingresos computados con arreglo a las normas de contabilidad financiera y las normas del impuesto sobre la renta.

Ahora bien, si en la determinación del resultado contable nos enfrentábamos con la pluralidad de normas contables, con los ajustes fiscales es la singularidad de

las normas tributarias nacionales la que supone un obstáculo. El Documento de consulta pública agrupa estos ajustes en permanentes y temporales, dedicando a los segundos un apartado donde propone cómo afrontarlos (traducción libre):

A continuación, se describen tres enfoques básicos para abordar el problema de las diferencias temporales: (i) arrastre (compensación) del exceso de impuestos, (ii) contabilidad de impuestos diferidos y (iii) un promedio de tasa impositiva efectiva de varios años. Estos enfoques básicos podrían adaptarse y los elementos de los diferentes enfoques podrían combinarse para abordar mejor o más eficientemente problemas específicos.

La segunda de las dificultades técnicas analizadas por el Secretariado es la relativa a la delimitación del número de entidades a incluir en el cálculo del tipo impositivo efectivo. Al tratarse de un porcentaje, la decisión sobre el número de entidades a incorporar con sus respectivas cuotas íntegras y beneficios resulta decisiva. Una acumulación excesiva podría permitir esconder ausencias de tributación, pues países donde la carga impositiva es muy reducida serían compensados al ser mezclados con jurisdicciones donde el gravamen es elevado.

El Documento de trabajo advierte al respecto (traducción libre):

La posibilidad de combinar ingresos que han soportado bajos y altos impuestos en una amplia gama de entidades y jurisdicciones permitirá a la empresa multinacional evitar el cargo por impuestos (refiriéndose al impuesto que resultaría del GloBE), aunque una cierta porción de esos ingresos totales pueda estar sujeta a impuestos a una tasa baja. Sin embargo, un enfoque de combinación global puede a veces crear también efectos adversos desde la perspectiva del contribuyente cuando dicho enfoque conduce a la inclusión de todos los ingresos, independientemente de que estén sujetos a impuestos altos o bajos en el extranjero [...]

Los niveles de consolidación propuesto por el Secretariado son los siguientes:

- Combinación mundial. El grupo multinacional agregará los ingresos e impuestos totales en el extranjero. Será el resultado de esa amalgama el que se comparará con el tipo impositivo mínimo resultante del Pilar II.
- Combinación por jurisdicción. Este enfoque requiere pormenorizar por país, de modo que el grupo multinacional deberá analizar el cumplimiento del estándar de tributación mínima por jurisdicción.

Este modelo exigiría una agregación jurisdiccional de los ingresos e impuestos de todos los miembros del grupo residentes fiscales en la misma jurisdicción.

- **Combinación por entidad.** Es el enfoque más individualizado. La empresa multinacional analizará los ingresos y los impuestos de cada entidad del grupo. Una empresa multinacional estaría sujeta al impuesto resultante del GloBE cuando la tasa impositiva efectiva de una entidad fuera inferior a la tasa mínima.

Evidentemente cada uno de estos enfoques tiene sus ventajas e inconvenientes, así como ciertas dificultades para su cálculo. Por ello, el propio Documento dedica una parte a diseccionar las potenciales trabas con las que se podría encontrar el cálculo del tipo impositivo efectivo en función del perímetro de combinación elegido.

Finalmente, la última dificultad técnica abordada por el Secretariado consiste en la hipotética fijación de excepciones, límites o umbrales que moldeen la aplicación del Pilar II.

La extensión de la solución del Pilar II a todas las empresas multinacionales podría resultar especialmente gravosa tanto para los contribuyentes como para las administraciones. Por este motivo se propone que se tome en consideración la existencia de excepciones y límites que permitan excluir de la aplicación del Pilar II, a modo de exenciones o supuestos de no sujeción.

La OCDE únicamente ofrece algunas ideas como invitación al debate, de entre las cuales pueden destacarse las siguientes:

- Excluir operaciones intragrupo por debajo de un umbral determinado, ya sea por el importe o por la materia de la operación.
- Fijar umbrales de ingresos o de tamaño del grupo como presupuestos de hecho para caer en el ámbito del Pilar II.
- Excluir ciertos sectores o industrias.

Advierte el Documento que la creación de cualquier umbral o límite afectará a la neutralidad del sistema tributario, así como repercutirá en los costes de cumplimiento de las empresas y de las administraciones.

5. Sigüientes pasos

Como se ha ido indicando a lo largo de la exposición, el planteamiento de ambos pilares con sus correspondientes consultas públicas supone una fase más de un complejo proceso que pretende abordar los desafíos de la economía digital.

La creación de los dos pilares tiene un doble fin, por un lado, organizar las diversas alternativas propuestas, tratando de aunar sus similitudes, y facilitando el debate. Por otro, la

estructuración de la materia en dos pilares permite contar con dos bases que funcionarán a modo de esqueleto sobre el que ir construyendo y definiendo.

A la fecha de elaboración de este artículo ambos pilares habían sido objeto de consulta pública. La consulta pública sobre la propuesta de enfoque unificado propuesto en el Pilar I se celebró los días 21 y 22 de noviembre de 2019, mientras que por lo que respecta al Pilar II, la consulta tuvo lugar el día 9 de diciembre de 2019.

A partir de los comentarios que las partes interesadas hayan vertido en la consulta pública, el programa de trabajo del Pilar I se ocupa en consensuar todos los intereses de las partes y avanzar en un documento realmente unificado. Esta labor se antoja fundamental toda vez que sin ella sería muy difícil poder alcanzar la solución definitiva que se pretende a finales del 2020.

Así, las siguientes etapas en este proceso serían: en enero de 2020 se acordaría la arquitectura del enfoque unificado, en atención a las propuestas presentadas en la consulta pública; a partir de este documento se deberá trabajar e impulsar el consenso para en julio de 2020 alcanzar un acuerdo político sobre la solución. Finalmente, a finales de 2020 se debería contar con la solución definitiva.

A diferencia del Pilar I, el Pilar II no cuenta con un calendario de trabajo. El hecho de que arrancase más tarde que el Pilar I junto a su dependencia de la adopción de decisiones que afectan a cuestiones puramente técnicas ha dado lugar a que, si bien se plantee un panorama temporal entorno al 2020, no se disponga de una distribución de fases tan clara como en el Pilar I.

Referencias bibliográficas

OCDE (2019). *Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy*.

OCDE (21 de noviembre de 2019). *Public consultation meeting on the Secretariat Proposal for a «Unified Approach» under Pillar One*. Recuperado de <<https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-meeting-secretariat-proposal-unified-approach-pillar-one-21-22-november-2019.htm>>.

OCDE (9 de diciembre de 2019): *Public consultation meeting on the Global Anti-Base Erosion (GloBE) Proposal under Pillar Two*. Recuperado de <<http://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-meeting-global-anti-base-erosion-proposal-pillar-two-9-december-2019.htm>>.