

Documento para consulta pública

# El Enfoque Unificado: La Propuesta del Secretariado relativa al Primer Pilar

9 de octubre - 12 de noviembre de 2019





**Documento para consulta pública**

**El Enfoque Unificado:  
La Propuesta del Secretariado  
relativa al Primer Pilar**

## Índice

<b>1. Introducción.....</b>	<b>4</b>
<b>2. El Enfoque Unificado – Una propuesta del Secretariado .....</b>	<b>6</b>
<b>3. Ilustración .....</b>	<b>13</b>
<b>Anexo - Propuesta detallada sobre atribución de beneficios .....</b>	<b>15</b>
<b>Preguntas para comentarios públicos.....</b>	<b>19</b>

## Antecedentes

El programa de trabajo adoptado por el Marco Inclusivo en su reunión del 28 y 29 de mayo de 2019, y aprobado por los Ministros de Economía y Finanzas y los Jefes de Estado y de Gobierno del G20 en sus respectivas reuniones celebradas en Japón en junio de 2019, prevé el desarrollo, con carácter no vinculante, de trabajo en torno a dos pilares con el fin de alcanzar una solución consensuada a finales del año 2020. En el caso del Primer Pilar, el programa de trabajo asigna tareas para estudiar las tres propuestas articuladas hasta ahora, si bien reconoce la necesidad de acordar los términos generales de un enfoque unificado en enero de 2020, a fin de poder alcanzar una solución a finales del 2020. Dichos términos generales deberán limitar el número de opciones disponibles y reducir las diferencias subsistentes a fin de poder llegar a un consenso sobre un enfoque unificado en relación al Primer Pilar en 2020.

De acuerdo con este objetivo y a fin de facilitar avanzar en pos de una solución consensuada para las cuestiones relativas al Primer Pilar, el Secretariado ha elaborado la presente propuesta de “Enfoque Unificado”. Este se fundamenta en las similitudes significativas identificadas en el programa de trabajo, tomando en consideración los comentarios recibidos en el marco de la consulta pública celebrada en marzo en París, así como las distintas posiciones de los miembros del Marco Inclusivo. Esta propuesta fue objeto de debate por el Grupo de Trabajo sobre Economía Digital en su reunión del 1 de octubre de 2019 y es ahora que se publica y somete a consulta pública.

## Consulta pública

La consulta pública sobre la propuesta de Enfoque Unificado para abordar las cuestiones del Primer Pilar se celebrará los días 21 y 22 de noviembre de 2019 en el Centro de Conferencias de la OCDE en París (Francia). El objetivo es brindar a las partes interesadas externas la oportunidad de efectuar comentarios sobre el trabajo en curso. En diciembre de 2019 tendrá lugar otra consulta pública a fin de abordar las cuestiones referidas al Segundo Pilar, para lo cual se publicará el documento para consulta pública a principios de noviembre de 2019.

Este documento para consulta describe de forma general el Enfoque Unificado propuesto por el Secretariado en relación al Primer Pilar y solicita comentarios del público sobre una serie de cuestiones normativas y aspectos técnicos. Los comentarios recibidos ayudarán a los miembros del Marco Inclusivo a elaborar una solución para el informe definitivo que presentarán al G20 en 2020.

Se invita a las partes interesadas a enviar sus comentarios no más tarde del **martes, 12 de noviembre de 2019 a las 12:00 (hora de París)** por correo electrónico a [TFDE@oecd.org](mailto:TFDE@oecd.org) en formato Word (para facilitar su distribución entre las autoridades gubernamentales). Estos documentos deberán dirigirse a la División de Política y Estadística Tributarias del Centro de Política y Administración Tributarias.

Téngase presente que todos los comentarios recibidos sobre este documento se harán públicos. Los comentarios remitidos en nombre de una “agrupación” o “coalición” o por cualquier persona en nombre de otra persona o grupo de personas deberán identificar a todas las empresas o particulares que formen parte de dicho colectivo, o a la persona o personas en cuyo nombre estén actuando las personas que realizan los comentarios. Los ponentes y otros participantes en la próxima consulta pública que se celebrará en París serán seleccionados entre los que aporten comentarios por escrito a este documento de consulta en los plazos establecidos. La información relativa a la consulta pública está disponible en la [página web de la OCDE](#).

**La propuesta recogida en este documento de consulta ha sido elaborada por el Secretariado y no representa las opiniones de consenso del Marco Inclusivo, el Comité de Asuntos Fiscales (CFA) o sus órganos subsidiarios.**

## 1. Introducción

1. El Informe del 2015 de la Acción 1<sup>1</sup> del Plan de acción contra la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios (BEPS, por sus siglas en inglés) identifica los desafíos en materia de fiscalidad consecuencia de la digitalización de la economía como una de las principales áreas que requieren atención. Los debates normativos sobre dichos desafíos siguen conformando un elemento importante de la agenda internacional.
2. Tras recibir el mandato de los Ministros de Economía y Finanzas del G20 en marzo de 2017, el Marco Inclusivo, a través de su Grupo de Trabajo sobre Economía Digital (TFDE), publicó en marzo de 2018 el informe provisional “Desafíos fiscales derivados de la digitalización – Informe provisional 2018” (en adelante, el “Informe provisional”)<sup>2</sup>.
3. Habida cuenta del ambicioso calendario fijado por el G20 y de la importancia del asunto, el TFDE intensificó su labor tras la presentación del Informe provisional. En base al análisis del Informe sobre la Acción 1 y del Informe provisional, así como las discusiones con carácter no vinculante en el seno del TFDE de julio y diciembre de 2018, el TFDE formuló una serie de propuestas. Estas propuestas, junto con las discusiones y comentarios de los miembros del Marco Inclusivo de la OCDE y el G20, sientan las bases para que el Marco Inclusivo acuerde cómo avanzar hacia la consecución de una solución consensuada en 2020.
4. En enero de 2019, el Marco Inclusivo publicó una declaración política concisa que organizaba las propuestas en torno a dos pilares<sup>3</sup>. 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. Las propuestas objeto de estudio en el marco del Primer Pilar son la propuesta sobre la participación del usuario, la propuesta sobre intangibles de comercialización y la propuesta sobre presencia económica significativa. En esta declaración política se afirma que dichas propuestas podrían conllevar soluciones que trasciendan del principio de plena competencia. El Segundo Pilar se centra en cuestiones pendientes relativas a la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios.

---

<sup>1</sup> OCDE (2015), *Abordar los desafíos fiscales de la economía digital*, Acción 1 – Informe final 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios, OECD Publishing, París.

<sup>2</sup> OCDE (2018), *Desafíos fiscales derivados de la digitalización – Informe provisional 2018*, Marco Inclusivo sobre BEPS, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios, OECD Publishing, París.

<sup>3</sup> *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, OCDE 2019, accesible en [www.oecd.org/tax/beps/policy-note-beps-inclusive-framework-addressing-tax-challenges-digitalisation.pdf](http://www.oecd.org/tax/beps/policy-note-beps-inclusive-framework-addressing-tax-challenges-digitalisation.pdf)

5. En el marco de este trabajo, se publicó un documento para consulta pública el 13 de febrero de 2019 que ofrecía a las partes interesadas externas la oportunidad de realizar aportaciones a labor en curso<sup>4</sup>.

6. El 28 de mayo de 2019, el Marco Inclusivo adoptó un programa de trabajo con el fin de elaborar una solución consensuada para hacer frente a los desafíos en materia de fiscalidad consecuencia de la digitalización de la economía<sup>5</sup>. Dicho programa de trabajo fue posteriormente refrendado por los Ministros de Economía y Finanzas del G20 en su reunión celebrada en Fukuoka del 8 y 9 de junio de 2019, y por los Jefes de Estado y de Gobierno reunidos en Osaka el 28 y 29 de junio de 2019. El programa de trabajo es un paso esencial para responder a la petición del G20 de buscar y acordar una solución consensuada para finales de 2020.

7. El programa de trabajo identificó los aspectos elementos comunes de las tres propuestas presentadas al Grupo de Trabajo sobre Economía Digital, con vistas a facilitar la tarea de llegar a una solución consensuada en relación a las cuestiones identificadas en el Primer Pilar. También identificó los problemas técnicos a resolver e hizo una asignación de los mismos entre los diferentes equipos de trabajo. Aun así, el programa de trabajo subrayó la necesidad de llegar un acuerdo sobre los términos generales de la estructura de un enfoque unificado en enero de 2020, a fin de alcanzar una solución consensuada antes de finales de 2020. La solución de consenso debe conseguir reducir las diferencias entre las tres propuestas. Sin dicha solución de consensos cabe la posibilidad de que haya nuevas jurisdicciones que adopten medidas tributarias unilaterales y descoordinadas entre sí (incluidas medidas que graven los ingresos brutos), que no solo socavarían la importancia y perdurabilidad del sistema tributario internacional, sino que dañarían gravemente la inversión y el crecimiento globales.

8. Tal y como señala el programa de trabajo, lo que está en juego es de suma importancia. Concretamente: la atribución de los derechos de imposición entre jurisdicciones; una serie de características fundamentales del sistema tributario internacional, como los conceptos tradicionales de establecimiento permanente y la aplicabilidad del principio de plena competencia; el futuro de la cooperación tributaria multilateral; el evitar la adopción de medidas unilaterales agresivas; y las fuertes presiones políticas a fin de gravar a las empresas multinacionales altamente digitalizadas.

9. En los últimos meses, a la vista de lo que está en juego y la necesidad de tener una dirección clara, el Secretariado, en base a amplias consultas, ha elaborado el Enfoque Unificado que se expone en este documento, junto a un ejemplo que ilustra su aplicación.

---

<sup>4</sup> Documento de consulta pública, *Abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía*, 13 de febrero – 6 de marzo de 2019.

<sup>5</sup> OCDE (2019), *Programa de trabajo para desarrollar una solución consensuada para los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía*, Marco Inclusivo de la OCDE y el G20 sobre BEPS, OCDE, París.

## 2. El Enfoque Unificado – Una propuesta del Secretariado

10. Las tres propuestas que se recogen en el programa de trabajo tienen una serie de elementos en común:

- 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.

11. No obstante, existen diferencias entre las propuestas. Como se ha indicado, cada propuesta pone un énfasis distinto en los negocios digitales; así, la propuesta sobre la participación del usuario se centra específicamente en este tipo de negocios, mientras que la propuesta sobre los intangibles de comercialización tiene un ámbito de aplicación más amplio y no incluye una referencia explícita a los negocios digitales.

12. Asimismo, existen diferencia en cuanto a la naturaleza de la nueva atribución de derechos de imposición; así, las propuestas sobre intangibles de comercialización y la participación del usuario reasignan una parte de los beneficios no rutinarios a la jurisdicción del usuario/mercado, mientras que la propuesta sobre la presencia económica significativa adopta como punto de partida la totalidad de los beneficios (rutinarios y no rutinarios).

13. El Secretariado se ha centrado en desarrollar un posible nuevo enfoque basado en los elementos que tienen en común las tres propuestas, teniendo en cuenta los objetivos de cada una de ellas y los comentarios expresados durante los procesos de consulta, así como en la necesidad de alcanzar una solución lo más sencilla posible.

### 2.1. Síntesis de la propuesta

14. Es esencial diseñar una solución que pueda aunar el apoyo de todos los miembros del Marco Inclusivo. La propuesta del Secretariado ha sido concebida con este objetivo como meta primordial.

15. A continuación, se ofrece una visión general de la propuesta. Hay algunos aspectos que requerirían un trabajo detallado ulterior, y será preciso abordar una serie de cuestiones relativas a su aplicación y administración. Dicho esto, el trabajo del Secretariado hasta la fecha, así como las consultas con sus miembros, apunta a que esta propuesta constituye un enfoque viable para una posible solución unificada. La propuesta se nutre de las tres propuestas y el proceso de consultas públicas, y trata de identificar las características principales de una posible solución, que estaría formada por los siguientes elementos:

- **Ámbito de aplicación.** 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.

- **Nuevo criterio de sujeción (nexo).** Para los negocios comprendidos en el ámbito de aplicación, se crea un nuevo nexo que no está condicionado por la presencia física, sino que está basado principalmente en el nivel de ventas. El nuevo nexo podría tener umbrales, por ejemplo umbrales de ventas específicos para cada país, ajustados para garantizar que las jurisdicciones con economías más pequeñas también se benefician. Este nuevo nexo se articularía como una nueva disposición autónoma en los convenios.
- **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 tienen 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.
- **Mayor seguridad jurídica en materia tributaria mediante un sistema de tres niveles.** Aumenta la seguridad jurídica en el ámbito tributario para los contribuyentes y las administraciones tributarias y articula el enfoque precedente a través del siguiente mecanismo de atribución de beneficios con tres elementos:
  - Importe A – una parte del beneficio residual imputado<sup>6</sup> 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.

16. En la era digital, la atribución de los derechos de imposición no puede basarse únicamente en la existencia de presencia física en la jurisdicción. Las normas actuales, que se remontan a la década de 1920, ya no son suficientes para garantizar una atribución justa de los derechos de imposición en un mundo cada vez más globalizado. Asimismo, varias de las propuestas que se han formulado para abordar los negocios fuertemente digitalizados dejan fuera áreas significativas de la economía digital (como los servicios digitales y algunos negocios de alta tecnología). La propuesta del Secretariado está diseñada para dar respuesta a esta situación. Por lo tanto, y en consonancia con todas las propuestas

---

<sup>6</sup> El beneficio residual imputado empleado para el Importe A sería el resultado de simplificar convenciones de manera consensuada. Eso significa que únicamente trataría de aproximar el importe del beneficio residual de un grupo multinacional sin cuantificarlo de manera exacta (véanse los párrafos 30 y 35 más adelante).

realizadas, la propuesta del Secretariado prevé un nuevo nexo. De ahí se deriva la necesidad de revisar las normas sobre atribución de beneficios, ya que, de no modificarse, las normas tradicionales en materia de asignación de rentas imputarían un beneficio cero a cualquier nexo no basado en la presencia física, lo que haría inútiles los cambios en el nexo e invalidaría el propósito normativo. Para ello se requiere, a su vez, un cambio en las normas de sujeción y atribución de beneficios no solo para situaciones en las que no exista presencia física, sino también para las que sí exista. De lo contrario, los contribuyentes podrían simplemente sortear la nueva norma sobre el nexo recurriendo a formas alternativas de presencia en un país (ya sea una sucursal nacional o una entidad vinculada), lo que haría que el nuevo derecho de imposición fuera optativo para los contribuyentes y allanaría el camino para la planificación fiscal.

17. La propuesta del Secretariado está diseñada para abordar los desafíos en materia de tributación derivados de la digitalización de la economía y para conceder nuevos derechos de imposición a los países donde se encuentran los usuarios de modelos de negocio altamente digitalizados. Sin embargo, este enfoque también reconoce que las cuestiones relativas a los precios de transferencia y la atribución de beneficios que se dirimen en estos momentos revisten una relevancia aún mayor. Deja claro que las normas actuales sobre precios de transferencia, incluso en un entorno post-BEPS, tienen retos ante sí. Si bien los miembros del Marco Inclusivo están de acuerdo en que las operaciones rutinarias normalmente pueden valorarse según el principio de plena competencia, parecen aumentar las dudas de que pueda recurrirse al principio de plena competencia para ofrecer un resultado adecuado en todos los casos (como, por ejemplo, para los beneficios no rutinarios derivados de intangibles). Además, parece haber acuerdo en que el principio de plena competencia es una creciente fuente de complejidad y que sería deseable una simplificación para limitar los crecientes costes de administración y cumplimiento asociados a su aplicación. Resulta esencial una solución que sea fácil de administrar, especialmente para los países emergentes y en desarrollo. Además, un sistema sencillo reducirá los riesgos de controversias que actualmente ponen en peligro la cohesión del sistema tributario internacional.

18. En este contexto, el Enfoque Unificado propone conservar las normas actuales basadas en el principio de plena competencia en aquellos casos en que se considere que funcionan de la manera prevista, e introduce soluciones basadas en fórmulas allí donde las tensiones se han acrecentado, sobre todo a causa de la digitalización de la economía. Las siguientes secciones describen los elementos esenciales del Enfoque Unificado en mayor detalle, y expone una serie de cuestiones pendientes.

### ***2.1.1. Ámbito de aplicación***

19. La atribución al mercado de nuevos derechos de imposición a través de unas nuevas normas sobre el nexo y la atribución de beneficios vendría a reconocer que, 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.

20. 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. Es preciso seguir trabajando a fin de articular y clarificar el ámbito de aplicación, incluida la cuestión de cómo definir la noción de “negocio orientado al consumidor” y cómo los conceptos de productos de consumo y ventas al consumo pueden contribuir al análisis de ventas de productos y servicios a través de intermediarios, el suministro de componentes y el uso de franquicias. Se requiere seguir explorando qué otros sectores deberían ser excluidos del ámbito de aplicación, (como por ejemplo, los servicios financieros), teniendo en cuenta los fundamentos de la política tributaria, así como otros aspectos prácticos. Este análisis también debería considerar la adopción de limitaciones en base al tamaño, como por ejemplo el umbral de 750 millones de euros de ingresos adoptado en el ámbito del informe país por país.

### ***2.1.2. Un nuevo criterio de sujeción (nexo) para los contribuyentes sujetos al ámbito de aplicación***

21. 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, ya que las empresas cada vez tienen mayor capacidad para hacer negocios con sus clientes en una jurisdicción sin tener que contar con presencia física en ella. Así ocurre especialmente con la actividad comercial remota de negocios fuertemente digitalizados, cuyas actividades han suscitado dudas, especialmente entre el público y la clase política, sobre la adecuación de las normas actuales basadas en la existencia de presencia física.

22. 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 ésta 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. 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. El umbral de ingresos también tendría en cuenta determinadas actividades, como los servicios de publicidad en Internet, que se dirigen a usuarios que no pagan por el servicio y que se hallan en jurisdicciones distintas de aquellas en las que se contabilizan los ingresos correspondientes. 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.

23. La intención es que el umbral de ingresos no solo cree un nexo para los modelos de negocio basados en la venta remota a los consumidores, sino que también se aplique a los

grupos que venden en un mercado a través de un distribuidor (ya sea una entidad local vinculada o no vinculada). Eso es importante para garantizar la neutralidad entre los diferentes modelos de negocio y reflejar todas las formas de participación remota en la economía de la jurisdicción de mercado.

### ***2.1.3. Normas nuevas y revisadas de atribución de beneficios***

24. Una vez se ha determinado que un país tiene derecho a gravar los beneficios de una empresa no residente, la siguiente pregunta es cuánto beneficio asignan las normas a esa jurisdicción. Esta cuestión se aborda actualmente en el artículo 7 (Beneficios empresariales) de los Modelos de Convenio Tributario de la OCDE y las Naciones Unidas.

25. En el caso de una empresa residente que realice transacciones con empresas vinculadas, los países tienen derecho a gravar los beneficios de esa empresa de acuerdo con el artículo 9 (Empresas vinculadas).

26. Si bien los artículos 7 y 9 se encuentran incluidos en prácticamente todos los convenios tributarios, existen diferencias en los términos del artículo 7. Es importante señalar que un elevado porcentaje de las controversias fiscales referidas a grandes grupos multinacionales versa sobre la interpretación y aplicación práctica de dichos artículos y, en concreto, en casos relativos a actividades de comercialización y distribución.

27. 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 necesarios nuevas normas de atribución de beneficios.

28. Como se reconoce en la declaración política publicada por el Marco Inclusivo en enero de 2019, las nuevas normas de atribución de beneficios trascenderían el principio de plena competencia y las limitaciones que entrañan los derechos de imposición basados en la presencia física, dos principios ampliamente aceptados como piedras angulares de las normas actuales. Al mismo tiempo, si bien se han manifestado críticas rotundas al principio de plena competencia, existe el convencimiento general de que las normas actuales funcionan razonablemente bien para la mayoría de las operaciones rutinarias. Por lo tanto, las nuevas normas permitirían gravar las actividades empresariales en las jurisdicciones de mercado en un grado apropiado, conservando al mismo tiempo las normas sobre precios de transferencia allí donde funcionen relativamente bien.

29. 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.

30. En este contexto, el Enfoque Unificado propone el siguiente mecanismo basado en tres elementos:

*Importe A* – 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. 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.

*Importe B* – Las actividades en las jurisdicciones de mercado y, concretamente, las funciones de distribución seguirían sujetas a imposición de acuerdo con las normas actuales (es decir, las normas de precios de transferencia basadas en el principio de libre competencia y las normas de atribución de beneficios a establecimientos permanentes del artículo 7). 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.

*Importe C* – Cualquier controversia entre la jurisdicción de mercado y el contribuyente sobre ese importe adicional deberá estar sujeta a unos mecanismos de prevención y resolución de controversias jurídicamente vinculantes y eficaces. Esto incluiría aquellos casos en los que en la jurisdicción de mercado existan más funciones de las que se hayan contabilizado atendiendo a la actividad de referencia de la entidad local (que está sujeta a una rentabilidad fija en el apartado B anterior), dando lugar a una atribución de beneficios adicional que se determinaría de conformidad con las normas actuales sobre precios de transferencia.

31. En el Anexo de esta nota se incluye un análisis más detallado del enfoque de atribución de beneficios propuesto.

#### ***2.1.4. Cuestiones clave pendientes***

32. El programa de trabajo ya cubre una serie de áreas que requieren un trabajo ulterior, e incluyen el posible uso de la segmentación por línea de negocio o regional, cuestiones relativas al tratamiento de la pérdidas y opciones a explorar, y los desafíos asociados con la determinación del lugar donde se produce la venta. En algunos casos, los trabajos ya se han iniciado y avanzan.

#### ***Diferenciación por modelos de negocio***

33. Algunas jurisdicciones desean explorar la posibilidad de aplicar mecanismo que reflejen el distinto grado de digitalización de los distintos modelos de negocios sujetos al ámbito de aplicación de la propuesta, o que se pondere la cantidad de beneficios que se reasignarían a las jurisdicciones de mercado, ya sea con arreglo al Importe A o adaptando el planteamiento de los Importes B y C. En este sentido, es necesario evaluar las ventajas y la viabilidad de dicho enfoque (incluidas las posibles opciones para conseguir este resultado).

### *Definiciones e importes*

34. La propuesta suscita algunas cuestiones adicionales que requerirían una labor técnica, como la definición de las actividades cubiertas por el Importe B y las posibles variaciones en el diseño del Importe A.

35. Del mismo modo, es un elemento esencial del Enfoque Unificado que se alcance un acuerdo multilateralmente de la magnitud o el importe de los beneficios reasignados a las jurisdicciones de mercado (especialmente el Importe A). El importe de los beneficios a reasignar se determinaría mediante el uso de convenciones simplificadas basadas en una evaluación del impacto del Enfoque Unificado. Sin embargo, la elección de este importe será fruto en última instancia de un acuerdo político que ha de resultar aceptable para todos los miembros del Marco Inclusivo, ya se trate de países pequeños o grandes, desarrollados o en desarrollo.

### *Eliminación de la doble imposición*

36. Los mecanismos de eliminación existentes en las disposiciones nacionales y contenidas en los tratados se aplican a las empresas multinacionales por entidad y por país. Por ello, la aplicación del enfoque propuesto requeriría la identificación de los miembros del grupo multinacional que deberían tratarse como titulares del beneficio imponible en las jurisdicciones de mercado en virtud del Importe A (p. ej., entidades con una elevada rentabilidad o entidades que ostenten la propiedad de determinada propiedad intelectual). Concretamente, será importante analizar en qué medida la identificación del contribuyente y del beneficio imponible que se reasigna posibilitaría que los mecanismos existentes para eliminar la doble imposición siguieran funcionando de forma eficaz y de la manera prevista. Lo anterior conllevaría estudiar cómo operarían las normas nacionales y disposiciones del tratado destinadas a eliminar la doble imposición en el marco del Enfoque Unificado.

37. Además, se deben explorar mecanismos para afrontar el riesgo de doble contabilización o duplicidades entre los tres posibles tipos de importes gravables (Importes A, B y C) que pueden atribuirse potencialmente a una jurisdicción de mercado, especialmente las interacciones entre el nuevo derecho de imposición en virtud del Importe A y las normas actuales de atribución de beneficios. Asimismo, es necesario evaluar si para el tratamiento de pérdidas en el marco del Importe A se requieren normas específicas (p. ej. un mecanismo de reintegro o de “*earn out*”).

### *Otras cuestiones relativas a la implementación*

38. Un objetivo importante en relación con la implementación del Enfoque Unificado sería alcanzar un equilibrio entre unas cargas de cumplimiento y administrativas lo más reducidas posible y garantizar que los contribuyentes cumplan sus nuevas obligaciones.

39. Cuando la obligación tributaria por el Importe A se atribuye a una entidad que no es residente de la jurisdicción fiscal, la aplicación y el proceso de recaudación podrían resultar más complejas. Se debe evaluar si la retención en la fuente sería un mecanismo apropiado para recaudar el Importe A. Sin embargo, si los países optan por utilizarla (en base a la norma de derecho interno, por tratarse de un mecanismo administrativo que simplifica y asegura el cobro de un derecho de imposición subyacente), sería necesario acordar las características del sistema de retenciones, las cuales las jurisdicciones se comprometieran a aplicar.

40. Cualquier propuesta que atribuya derechos de imposición sobre una parte de los beneficios de una empresa no residente que no tenga presencia física, y computados en

base a normas distintas a las vigentes basadas en el principio de plena competencia, requiere la modificación de los convenios tributarios actuales. Existen distintas formas para optimizar la implementación de estos cambios y opciones, los cuales tendrían que seguir evaluándose como parte del programa de trabajo. Pero fundamentalmente, la reasignación de derechos de imposición plantea consideraciones políticas importantes. Una de ellas, es que estos cambios se tendrían que implementar simultáneamente en todas las jurisdicciones en aras de garantizar la igualdad de condiciones.

### 3. Ilustración

#### 3.1. Hechos

41. Los hechos son los siguientes:
- El Grupo X es un grupo multinacional que presta servicios de *streaming* y no tiene otras líneas de negocio. El grupo es muy rentable y genera beneficios no rutinarios sustancialmente por encima de la media del mercado y de sus competidores.
  - La Empresa P (residente del País 1) es la sociedad matriz del Grupo X. La Empresa P es la titular de todos los activos intangibles que se explotan en la actividad de servicios de *streaming* del grupo. Por lo tanto, a la Empresa P le corresponden todos los beneficios no rutinarios obtenidos por el Grupo X.
  - La Empresa Q, una filial de la Empresa P residente del País 2, se encarga de la comercialización y distribución de los servicios de *streaming* del Grupo X.
  - La Empresa Q vende servicios de *streaming* directamente a los clientes situados en el País 2. La Empresa Q también ha comenzado recientemente a vender servicios de *streaming* de forma remota en el País 3, donde carece de cualquier forma de presencia imponible con arreglo a la normativa actual.

#### 3.2. Aplicación del Enfoque Unificado en el caso de un grupo con presencia imponible en la jurisdicción de mercado (país 2)

42. En el País 2, el Grupo X ya cuenta con presencia imponible mediante la Empresa Q. Esta filial ya contrata con clientes locales, efectuando ventas a los mismos.
43. En virtud del nuevo derecho de imposición (Importe A), se determinará si el Grupo X tiene un nuevo nexo no físico en el País 2. A efectos de este ejemplo, supongamos que la Empresa Q realiza suficientes ventas en el País 2 para alcanzar el umbral de ingresos. Ello otorgaría al País 2 el derecho a gravar una parte de los beneficios no rutinarios imputados del Grupo X (Importe A). El País 2 podría gravar esas rentas directamente en la esfera de la entidad a la que se considere titular de los beneficios no rutinarios imputados (en este ejemplo, la Empresa P), existiendo también la posibilidad de que la Empresa Q sea considerada responsable conjunta por los impuestos adeudados para facilitar su administración. La eliminación de doble imposición se articularía mediante la obtención por la Empresa P de un crédito fiscal por impuestos pagados en el extranjero o mediante la exención en el País 1.
44. La Empresa Q sería el contribuyente en concepto de la rentabilidad fija correspondiente a las actividades de comercialización y distribución de referencia (Importe

B). La eliminación de doble imposición se realizaría mediante un ajuste de precios de transferencia a las operaciones entre la Empresa P y la Empresa Q.

45. Por último, si el País 2 considera que debería someter a imposición una cuantía de beneficios superior de la Empresa Q de acuerdo con el principio de plena competencia (Importe C) porque sus actividades van más allá de la actividad de referencia del Importe B, el País 2 estaría sujeto a medidas robustas para resolver controversias y evitar la doble imposición.

### **3.3. Aplicación del Enfoque Unificado en el caso de un grupo que carece de presencia imponible en la jurisdicción de mercado (país 3)**

46. En el País 3, el Grupo X no tiene presencia imponible con arreglo a la normativa actual. Sin embargo, la Empresa Q realiza ventas de forma remota en este país.

47. En virtud del nuevo derecho de imposición (Importe A), será necesario determinar si el Grupo X tiene un nexo no físico en esa jurisdicción. A efectos de este ejemplo, supongamos que el Grupo X realiza suficientes ventas en el País 3 para alcanzar el umbral de ingresos.

48. Ello otorgaría al País 3 el derecho a gravar una parte de los beneficios no rutinarios imputados del Grupo X (Importe A). El País 3 podría gravar esas rentas directamente en la esfera de la entidad a la que se considere titular de los beneficios no rutinarios imputados (es decir, la Empresa P), considerándose que la Empresa P cuenta con una presencia imponible en el País 3 con arreglo a las nuevas normas de sujeción o nexo.

49. Dado que, según las normas actuales, el Grupo X no tiene una presencia física en el País 3 (mediante una sucursal o una filial), el Importe B no sería aplicable.

## Anexo - Propuesta detallada sobre atribución de beneficios

50. La propuesta de Enfoque Unificado descrita en la primera parte de este documento propone tres tipos de beneficios imponibles susceptibles de ser atribuidas, de acuerdo con las circunstancias de cada caso concreto, a una jurisdicción de mercado (que, en determinados casos, coincide con la del usuario). Esos tres tipos de beneficios se describen de forma más pormenorizada a continuación. El nuevo derecho de imposición (que recae sobre el beneficio al que se refiere el Importe A) conllevaría un incremento de los beneficios atribuidos a las jurisdicciones de mercado, aun cuando el grupo carezca de presencia imponible en dichas jurisdicciones. Un aspecto importante es que el segundo y tercer tipo de beneficios (Importes B y C) se aplicarían únicamente cuando exista un nexo tradicional en la jurisdicción de mercado (una filial o un establecimiento permanente), pero no en el caso de que exista una presencia imponible como resultado de la aplicación de la nueva norma sobre nexos no físicos (que daría lugar a la aplicación del Importe A). Un elemento indisociable de cada uno de los tres tipos de beneficios que conforman las nuevas normas propuestas en materia de atribución de beneficios es la apuesta clara que se hace por la prevención y la resolución de controversias.

### Importe A

51. El primer tipo de rentabilidad, el Importe A, reasignaría una parte del beneficio residual imputado de un negocio multinacional (por grupo o por línea de negocio) a las jurisdicciones de mercado con independencia de la ubicación y/o residencia de ese negocio, en consonancia con la creación de un nuevo nexo no limitado por requisitos de presencia física. El beneficio residual imputado representaría el beneficio restante después de delimitar una rentabilidad rutinaria imputada sobre las actividades del grupo o línea de negocio. Esta reasignación abordaría específicamente los problemas planteados por la participación remota y no física de algunos negocios en la economía de una jurisdicción de mercado y la cuestión de cómo se atribuyen los derechos de imposición sobre las rentas generadas por actividades transfronterizas en la era digital. Al igual que ocurre con las normas actuales sobre atribución de beneficios, tendría aplicación efectiva a los beneficios y las pérdidas, aunque podrían considerarse normas específicas para el tratamiento de estas últimas (p. ej., un mecanismo de reintegro o de *earn-out*).

52. En términos generales, este enfoque aunaría características tanto del método de la distribución del resultado (introduciendo un umbral basado en la rentabilidad para excluir la remuneración de las actividades rutinarias) como del método del reparto fraccionado (que recurre a cálculos basados en fórmulas). Esta combinación presenta dos grandes ventajas que contribuyen a la viabilidad de la propuesta. La primera es que permitiría aislar los beneficios no rutinarios imputados obtenidos por un negocio. Esto es importante porque, al introducir un umbral basado en la rentabilidad y enfocado en el beneficio no rutinario imputado, el método propuesto está diseñado para limitar sustancialmente la perturbación del sistema actual de transferencia tradicional que se aplica a las actividades rutinarias. Con ello se reduciría la complejidad práctica de la propuesta y también se facilitaría el objetivo de alcanzar un consenso entre los miembros del Marco Inclusivo (sobre la base de que ninguna jurisdicción estaría obligada a renunciar a derechos de imposición sobre las rentas generadas por las actividades empresariales rutinarias ubicadas dentro de su jurisdicción). La segunda es que el uso de convenciones simplificadas facilitaría la administración del nuevo enfoque de la atribución de beneficios junto con las normas actuales sobre precios de transferencia y reduciría las posibilidades de que

surgieran controversias, una característica contemplada por todas las propuestas referidas al Primer Pilar.

53. El punto de partida para la determinación del Importe A sería la identificación de los beneficios del grupo multinacional. El indicador de beneficios correspondiente podría obtenerse de los estados financieros consolidados<sup>7</sup> elaborados de conformidad con las normas contables vigentes en la jurisdicción donde el grupo tenga su sede y a partir de los principios de contabilidad generalmente aceptados (PCGA) o las normas internacionales de información financiera (NIIF)). Las ventajas de este enfoque son que los estados financieros consolidados (1) suelen ser sencillos de obtener y (2) no son fácilmente manipulables. Para lograr una mejor aproximación del beneficio residual, tendrá que considerarse en mayor detalle cuál es el indicador de beneficios adecuado y también qué ajustes normalizados podría resultar necesario aplicar al beneficio declarado (según las cuentas consolidadas). Además, el hecho de que la rentabilidad de un grupo multinacional pueda variar considerablemente entre líneas de negocio, regiones o mercados sugiere que el correspondiente indicador de beneficios podría tener que establecerse por línea de negocio y/o región y/o mercado. De lo contrario, en el caso de un negocio que aúne una línea de negocio minorista con márgenes bajos y una línea de negocio de informática en la nube con márgenes elevados, surgirían distorsiones que podrían beneficiar a las jurisdicciones donde se concentren las ventas minoristas, a expensas de las jurisdicciones donde se produzcan las ventas de servicios informáticos en la nube. Lo anterior también mermaría los incentivos que el nuevo derecho de imposición podría crear para que las empresas se reestructuren. Aunque esto podría plantear desafíos, podría ayudar el hecho de que las normas actuales de presentación de informes de contabilidad financiera<sup>8</sup> normalmente obligan a las empresas cotizadas a revelar cierta información financiera por segmentos de actividad, que generalmente se organizan a partir de líneas de negocio y/o regiones, aunque obviamente habría que analizarlo en mayor profundidad. La tarea de determinar la información y los datos necesarios en virtud del enfoque propuesto formaría parte del paquete de trabajo global.

54. El segundo paso para calcular el Importe A consistiría en calcular una remuneración aproximada para las actividades rutinarias en función de un nivel de rentabilidad acordado. En términos generales, se trata de beneficios que, por analogía con el método de la distribución del resultado residual, se considerarían como una remuneración de funciones rutinarias. Por lo tanto, estos se excluyen del cálculo del conjunto de beneficios del que saldría la compensación que correspondería a las jurisdicciones de mercado. El nivel de rentabilidad que se considera representativo de dichos beneficios “rutinarios” podría determinarse usando diversos enfoques, si bien un enfoque simplificado consistiría en acordar un porcentaje o porcentajes fijos, posiblemente con variaciones sectoriales.

55. Este enfoque simplificado podría ilustrarse con un ejemplo. Supóngase que la proporción entre beneficios e ingresos (esto es, el margen de beneficio) calculada, como se sugiere arriba, a partir de los estados financieros consolidados es de  $z\%$ . Una parte de ese porcentaje cabría considerarla como representativa de los beneficios rutinarios. Si esa porción es  $x\%$ , entonces habría que excluir  $x\%$  del cálculo de los beneficios reasignados a

---

<sup>7</sup> Se puede encontrar una definición del término “*estados financieros consolidados*” en OCDE (2015), Documentación sobre precios de transferencia e informes país por país, Acción 13 - Informe final 2015, Proyecto de la OCDE y el G20 sobre la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios, OECD Publishing, París, p. 40.

<sup>8</sup> Por ejemplo, las NIIF y los PCGA estadounidenses.

las jurisdicciones de mercado, debiéndose considerar a efectos posteriores únicamente la diferencia ( $z\%-x\%$ ). En el análisis que figura debajo, se supone que esta diferencia es  $y\%$ .

56. La ejecución de este paso no tendría por objeto perturbar la atribución efectiva de la remuneración obtenida de las actividades rutinarias efectivas de acuerdo con el marco actual de precios de transferencia, sino que el propósito de adoptar convenciones simplificadas sería simplemente hacer más sencillo el cálculo del beneficio considerado no rutinario objeto del nuevo derecho de imposición.

57. Una vez se ha llegado a la conclusión de que los beneficios por encima del nivel estipulado de rentabilidad son los beneficios no rutinarios del grupo, entonces es necesario determinar cómo se distribuyen los beneficios no rutinarios entre la porción que es atribuible a la jurisdicción de mercado y la porción que lo es a otros factores, como los intangibles mercantiles, el capital y el riesgo, etcétera. Esto es importante, dado que los beneficios no rutinarios que generan los grupos multinacionales son atribuibles a muchas actividades, incluidas algunas que no son el objetivo del nuevo derecho de imposición. Por ejemplo, una red social podría generar beneficios no rutinarios con los datos de sus clientes y el valor de su marca, pero también con algoritmos y programas informáticos innovadores.

58. A la vista de las dificultades prácticas que la utilización de las normas convencionales sobre precios de transferencia plantea en este paso, el enfoque propuesto presupone que el porcentaje de los beneficios considerados no rutinarios atribuible a la jurisdicción de mercado se determinará de acuerdo con una convención simplificada, como el beneficio no rutinario multiplicado por un porcentaje fijo acordado internacionalmente, si bien cabría la posibilidad de aplicar diferentes porcentajes a diferentes sectores o líneas de negocio.

59. Volviendo al ejemplo anterior, si el margen de beneficio es  $z\%$ , del que se deduce  $x\%$  sobre la base de que representa los beneficios considerados rutinarios, entonces el saldo, que supongamos que es  $y\%$ , se consideraría representativo de los beneficios del grupo considerados no rutinarios o residuales. Con este tercer paso, el importe de los beneficios no rutinarios ( $y\%$ ) tendría que asignarse después entre los beneficios atribuibles a las jurisdicciones de mercado (hipotéticamente aquí del  $w\%$ ) y los beneficios atribuibles a otros factores, como los intangibles mercantiles (hipotéticamente aquí del  $v\%$ ). De nuevo, un elemento importante del Enfoque Unificado sería determinar y acordar el criterio para definir  $w\%$  y si este porcentaje debería variar de un sector a otro.

60. El paso final del enfoque propuesto sería atribuir la porción correspondiente del beneficio considerado no rutinario ( $w\%$  en el ejemplo anterior) entre las jurisdicciones de mercado. Esta atribución debería basarse en un criterio de asignación acordado, usando variables como las ventas. Los parámetros seleccionados tratarían de llegar a un cálculo aproximado de la remuneración adecuada a resultados del nuevo derecho de imposición.

61. Un aspecto importante de este enfoque sería determinar el nivel de rentabilidad que habría que tomar como representativo de los beneficios “rutinarios” y también determinar la porción o porcentaje de los beneficios considerados no rutinarios que debería destinarse a las jurisdicciones de mercado mediante una fórmula basada en las ventas. El nivel de rentabilidad y la distribución de los beneficios no rutinarios podrían determinarse usando diversos enfoques, pero, como se ilustra en el análisis anterior, un enfoque simplificado podría pasar por acordar una fórmula que prevea la aplicación de porcentajes fijos, posiblemente con variaciones sectoriales.

## Importe B

62. El segundo tipo de beneficios trataría de establecer una rentabilidad fija (o rentabilidades fijas, dependiendo del sector o la región) para determinadas actividades de comercialización y distribución “de referencia” o rutinarias que tienen lugar en una jurisdicción de mercado. La rentabilidad fija de acuerdo con el Importe B trataría de reducir las controversias en esta área, donde las tensiones derivadas de la aplicación de las normas sobre precios de transferencia son importantes. Beneficiaría a los contribuyentes y a las administraciones tributarias, ya que reduciría el riesgo de doble imposición y los cuantiosos costes de cumplimiento derivados de la aplicación agresiva de las normas actuales sobre precios de transferencia.

63. Aunque la distinción entre las actividades de comercialización y distribución y otras que realice un grupo multinacional estará clara en la mayoría de los casos, surgirán algunas cuestiones dudosas. Por lo tanto, se necesitaría una definición clara de las actividades que pueden acogerse a la remuneración fija. La cuantía de la rentabilidad fija podría determinarse de diversas formas: podría ser (1) un porcentaje fijo único; (2) un porcentaje fijo que variase por sector y/o región; o (3) algún otro método que se acuerde.

## Importe C

64. Los contribuyentes y las administraciones tributarias podrán seguir aduciendo que las actividades de comercialización y distribución que se desarrollan en la jurisdicción de mercado van más allá del nivel de funcionalidad de referencia y, por lo tanto, justifican la imposición de un nivel de beneficios por encima de la rentabilidad fija contemplada en el Importe B, o bien que existen otras actividades en la jurisdicción que no están relacionadas con la comercialización y la distribución. En ambos casos, habría que satisfacer una rentabilidad adicional, el Importe C, cuando esta se sustente en la aplicación del principio de plena competencia, aunque para ello sería necesario instrumentar medidas robustas para resolver controversias y evitar la doble imposición. En este contexto, sería esencial considerar los actuales y posibles nuevos enfoques en materia de prevención y resolución de controversias, incluidos unos mecanismos de prevención y resolución de controversias jurídicamente vinculantes y eficaces (como el arbitraje) que permitan terciar definitivamente en controversias prolongadas y dobles imposiciones.

65. En relación con el Importe C, también sería importante garantizar que la rentabilidad de acuerdo con el Importe A no pueda estar duplicada (total o parcialmente) en la jurisdicción de mercado, por ejemplo argumentándose que una parte o toda la rentabilidad en virtud del Importe A también es imputable de alguna forma a la actividad funcional que se desarrolla en la jurisdicción de mercado y se remunera con el Importe C. Por lo tanto, será necesario seguir trabajando en algunos aspectos de la interacción detallada de los Importes A y C.

## Preguntas para comentarios públicos

Se solicitan las opiniones de los intervinientes en la consulta sobre las cuestiones normativas, técnicas y administrativas que suscita la propuesta descrita en este documento. En concreto, se solicitan específicamente comentarios sobre las siguientes cuestiones:

1. **Ámbito de aplicación.** De acuerdo con el Enfoque Unificado que se propone, el Importe A se centraría de forma general en *grandes negocios orientados a los consumidores* (incluyendo *usuarios*). ¿Cuáles cree que son los desafíos y oportunidades en definir e identificar las empresas sujetas al ámbito de aplicación, y en particular en relación con:
  - a. su interacción con los consumidores/usuarios?
  - b. la definición de grupo multinacional?
  - c. la cobertura de diferentes modelos de negocio (incluidos modelos empresariales multifacéticos) y la venta a través de intermediarios?
  - d. el tamaño del grupo multinacional, habida cuenta de la equidad y de los costes de administración y cumplimiento?
  - e. las exclusiones que cabría formular (p. ej., materias primas)?
2. **Nuevo criterio de sujeción o nexo.** De acuerdo con el Enfoque Unificado que se propone, se crearía un nuevo nexos que no dependería de la existencia de presencia física en la jurisdicción, sino que se basaría principalmente en las ventas en dicha jurisdicción. ¿Cuáles cree que son los desafíos y oportunidades en definir y aplicar este nuevo nexos, y en particular en relación con:
  - a. la definición y aplicación de umbrales de ventas específicos para cada país?
  - b. los ajustes necesarios para garantizar que las jurisdicciones con economías más pequeñas también se benefician?
3. **Cálculo del beneficio del grupo a efectos del Importe A.** El punto de partida para la determinación del Importe A sería la identificación de los beneficios del grupo multinacional. Esta medida podría obtenerse de los estados financieros consolidados. En su opinión, ¿qué desafíos y oportunidades plantea este enfoque? Por favor, considere especialmente:
  - a. cuál sería un indicador apropiado del beneficio del grupo;
  - b. qué ajustes normalizados, en su caso, habrían de practicarse en función de los diferentes criterios contables; y
  - c. cuál sería la mejor forma de diseñar un enfoque de cálculo de los beneficios de un grupo a partir de segmentos de actividad basados en líneas de negocio, y si deberían considerarse también las rentabilidades por región.
4. **Determinación del Importe A.** A la hora de determinar el Importe A, el segundo paso sería excluir los beneficios considerados rutinarios para identificar los beneficios considerados residuales. El último paso sería atribuir una parte de los beneficios considerados residuales (Importe A) a las jurisdicciones de mercado en función de un criterio de asignación acordado (como las ventas). En su opinión, ¿qué desafíos y oportunidades plantea este enfoque?

5. **Eliminación de la doble imposición en relación con el Importe A.** ¿Qué mecanismos podrían emplearse para eliminar la doble imposición en relación con el Importe A, teniendo en cuenta que las disposiciones nacionales y convencionales vigentes que tienen por objeto corregir la doble imposición se aplican a las empresas multinacionales por entidad y por país? Concretamente, indique qué desafíos y oportunidades aprecia en:
  - a. la identificación de los contribuyentes con derecho a deducción;
  - b. la mejora de los mecanismos actuales de deducción de la doble imposición, como las correcciones de la base imponible, las exenciones fiscales o los créditos fiscales; y
  - c. garantizar que los mecanismos existentes para eliminar la doble imposición siguen funcionando de forma eficaz y de la manera prevista.
6. **Importe B.** A la vista del gran número de controversias relativas a las funciones de distribución, el Importe B del Enfoque Unificado explora la posibilidad de utilizar remuneraciones fijas en función de una actividad de referencia. ¿Cuáles cree que son los desafíos y oportunidades que plantea ese enfoque en lo que respecta a la simplificación de la resolución de controversias y su prevención? Considere específicamente cualquier aspecto de diseño y las prácticas nacionales actuales que podrían fundamentar el diseño del Importe B, por ejemplo:
  - a. la necesidad de contar con una definición clara de las actividades susceptibles de acogerse a una remuneración fija; y
  - b. la determinación de la cuantía de la rentabilidad (p. ej., un porcentaje fijo único, un porcentaje fijo que varíe entre sectores y/o regiones, o algún otro método consensuado).
7. **Importe C / prevención y resolución de controversias.** En el contexto del Importe C del Enfoque Unificado, ¿cuáles cree son las oportunidades que ofrecen los actuales y posibles nuevos enfoques de resolución de controversias para reducir su número y resolver los casos de doble imposición? Concretamente, ¿cuál es su experiencia con los mecanismos actuales de prevención y resolución, tales como:
  - a. los acuerdos previos de valoración (APV) unilaterales o multilaterales?
  - b. el programa ICAP?
  - c. El arbitraje obligatorio y vinculante en el marco de un procedimiento amistoso?