

RESUMEN REUNIÓN / 28 de noviembre de 2019

SECCIÓN DE FISCALIDAD INTERNACIONAL Y PRECIOS DE TRANSFERENCIA

INTRODUCCION

El 28 de noviembre se celebró reunión de la Sección de Fiscalidad Internacional y Precios de Transferencia en la que se contó con la presencia de D. Luis Jones Rodríguez, jefe de la Oficina Nacional de Fiscalidad Internacional (ONFI). El objetivo de esta reunión fue mantener un coloquio sobre las principales novedades en el panorama de la fiscalidad internacional, sus cuestiones más controvertidas, principalmente en el ámbito de la digitalización, así como el papel de la ONFI ante los nuevos desafíos. Consideramos que es una interesante manera de fomentar un mayor diálogo entre Administración y Asesores que favorezca una muy deseable relación cooperativa en beneficio del ciudadano.

La primera parte de la reunión se centró en la descripción de la actual estructura de la ONFI, su organización, y su forma de trabajar. A continuación, se abordó el proyecto con el que se pretende abordar los desafíos de la fiscalidad derivados de la digitalización de la economía, actualmente materializado en dos grupos de propuestas: Pilar Uno (*Pillar One*) y Pilar Dos (*Pillar Two*), también denominado GloBE Proposal.

Aunque inicialmente la idea era abordar los dos grupos de propuestas, debido al debate suscitado en la exposición de las medidas del Pilar Uno, no hubo tiempo suficiente para tratar el contenido del Pilar Dos, cuyo desarrollo, por otra parte, es aún incipiente.

1.- LA ONFI: COMPOSICIÓN, ESTRUCTURA Y COMPETENCIAS

La ONFI, que a día de hoy cuenta con 40 funcionarios, fue creada en el año 2013 como respuesta de la AEAT a las necesidades de especialización en materia de fiscalidad internacional. Desde entonces, se han producido dos hitos principales en la modificación de sus competencias y funcionamiento:

a) En el año 2016 la ONFI asume la competencia para la gestión de los procedimientos amistosos en materia de precios de transferencia y asignación de beneficios a los EP, temas que antes eran competencia de la Dirección General de Tributos (DGT).

b) En 2019 se asumen determinadas competencias que aún quedaban en el Departamento de Inspección con el objetivo de dotar a la ONFI de mayor agilidad en la gestión de asuntos internacionales, asumiendo la resolución de los procedimientos amistosos de precios de transferencia (PA) y la designación de instructores de APAS, por lo que la gestión integral de estos procedimientos queda ahora en manos de la ONFI. En este mismo año se produce un reforzamiento de la estructura de la oficina: de esta manera se crean tres áreas funcionales (colaboraciones, acuerdos previos de valoración (APA) y procedimientos amistosos (PA)) y un área de valoraciones y una unidad de comparabilidad, ambas de carácter horizontal.

El Área de Colaboraciones acoge las actuaciones de asistencia y apoyo a los órganos de inspección en materia de fiscalidad internacional. A lo largo del año se realizan alrededor de 120 colaboraciones en el ámbito de actuaciones de comprobación de precios de transferencia de grandes contribuyentes. También se efectúan colaboraciones de carácter más puntual y limitado en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR), sobre cuestiones de residencia, artistas y deportistas en espectáculos públicos.

Dentro de este área también se enmarcan los controles multilaterales donde la ONFI tiene una doble función, por una parte coordina los controles multilaterales en los que participa España y por otra colabora en los controles multilaterales en sí.

El Área de Acuerdos Previos de Valoración se encarga de la instrucción de los expedientes de acuerdos previos de operaciones vinculadas (APA's). En los últimos años se ha apreciado una demanda creciente en el número de solicitudes, pasando de 40 solicitudes en el año 2017 a 80 solicitudes en 2018. La tendencia alcista se confirma en el año 2019.

La ONFI resuelve unos 45 APAs al año, más de la mitad de ellos con aceptación de las propuestas del contribuyente. El objetivo de esta área es tratar de evitar controversias sobre valoración de operaciones vinculadas en caso de inspecciones y hacer un uso más eficiente de los recursos de la AEAT. Por otra parte, se está demostrando que la interacción de las tres áreas (colaboraciones, APA's y PA) permite llevar a este terreno elementos que han sido objeto de inspección en los que se han producido disputas y que finalmente se han resuelto mediante un procedimiento amistoso.

El Área de Procedimientos Amistosos es el área más internacional de la ONFI ya que su función es eliminar la doble imposición. En el año 2018 se trabajaron en unos 218 procedimientos amistosos, de los cuales se cerraron alrededor de 70 y entraron 132 nuevos procedimientos. El 70 por 100 de los procedimientos amistosos es iniciado por España, hace tres años el porcentaje era a la inversa, es decir sólo el 30 por 100 de los procedimientos era iniciado en España. Los procedimientos de los que se encarga la ONFI son los de precios de transferencia, aunque también realiza labores de apoyo a la DGT en algunas áreas que no son competencia de la ONFI, como por ejemplo en asuntos de residencia fiscal.

En los procedimientos amistosos el aprendizaje tiene un enorme valor porque permite gestionar muchos casos de manera más fácil y eficiente.

Por último, el Área de Valoraciones y la unidad de comparabilidad tienen encomendada la valoración de operaciones especiales, por ejemplo, las basadas en descuento de flujos de caja. Este área también abarca las herramientas de valoración de intangibles, de operaciones financieras y las BB.DD. de comparables.

Por otra parte, también es importante destacar la actividad de representación de España que desarrolla la ONFI en colaboración con la DGT en foros internacionales.

2.- PILAR UNO DEL PROYECTO DE FISCALIDAD DE LA ECONOMIA DIGITAL

Antes de entrar a tratar el tema en profundidad, Luis puso de manifiesto ciertos puntos a tener en cuenta:

- La denominación “digitalización” puede inducir a error, ya que se tratan de propuestas que no solo afectan a negocios digitales, sino que afectan a toda la economía en general, como son las medidas contenidas en el Pilar Dos.
- El proyecto se encuentra todavía en estado embrionario, está definido en cuanto a sus elementos esenciales, pero está todavía pendiente de desarrollo.
- En este proyecto se plantea la crisis de ciertos paradigmas de la Fiscalidad Internacional como son el Principio de Plena Concurrencia y el concepto de Establecimiento Permanente.
- El proyecto es liderado por la OCDE, pero el objetivo del mismo es el Marco Inclusivo de BEPS, integrado por 135 países muy heterogéneos, con intereses contrapuestos, lo que dificulta llegar a un acuerdo que satisfaga a todos los países.
- El impulsor del proyecto está a un alto nivel político (Ministros de Finanzas y Presidentes de Gobierno del G20).
- El Secretariado de la OCDE toma la iniciativa del proyecto cuando anticipa que los grupos de trabajo técnicos pueden no alcanzar un consenso, surgiendo de aquí el Enfoque Unificado.

Respecto al Pilar Uno se hace necesario recordar cuáles son sus antecedentes: los desafíos de la digitalización de la economía fueron identificados en el año 2015 en la Acción 1 del Plan de Acción BEPS. Posteriormente en 2018 el grupo de trabajo sobre economía digital (TFDE) del Marco Inclusivo de BEPS emitió un informe interno denominado [Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018](#), en el que se diagnosticaron los problemas pero no se ofreció ninguna solución dado que no hubo consenso entre las partes. Posteriormente, y una vez finalizado el proyecto BEPS, la OCDE se da cuenta de que no se han resuelto todos los

problemas ya que BEPS no ha dado solución a todos los desafíos pendientes, por lo que se hace necesario tomar medidas que van más allá de los negocios digitales.

De forma paralela han surgido medidas unilaterales por parte de determinados países que han tratado de solucionar el problema de la digitalización de la economía mediante el establecimiento de impuestos sobre los servicios digitales basados en el volumen de ventas.

En enero de 2019, la OCDE publicó una nota política [Addressing the Tax Challenges of the Digitalization of the Economy- Policy Note](#), en la que ya aparecen los dos pilares. El Pilar Uno, cuyo objetivo es solucionar el problema de la economía digital, introduciendo nuevas reglas de nexo y de reasignación del resultado, y el Pilar Dos que se centra en la resolución de los desafíos y cuestiones pendientes tras el Plan de Acción BEPS.

En mayo de 2019, el proyecto comienza a tomar forma mediante la elaboración del plan de trabajo [Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy](#), donde se desarrolla más en profundidad cada uno de los dos pilares y prevé la realización de una valoración del impacto económico de las medidas que puedan llegar a aprobarse, además se atribuyen a los grupos técnicos el trabajo sobre cada uno de los pilares.

En el mes de octubre de 2019, y ante la falta de consenso sobre el Pilar Uno, en cuanto a las reglas de distribución del resultado (participación del usuario, intangibles de marketing y presencia económica o digital significativa), el Secretariado emite su propuesta de [Enfoque Unificado relativa al Pilar Uno](#), en fase de consulta pública hasta el 12 de noviembre¹.

El Enfoque Unificado Relativo al Pilar Uno propone establecer un nuevo nexo o punto de conexión que no requiera presencia física, superando así el concepto tradicional de Establecimiento Permanente. Este nuevo nexo va a ser principalmente el volumen de ventas, aunque hay muchos países que abogan por establecer parámetros adicionales a la hora de vincular el nuevo derecho de tributación a las jurisdicciones de mercado. En principio, este Enfoque Unificado podría aplicarse solo a grupos con ingresos netos consolidados superiores a 750 millones de euros anuales, aunque este umbral está todavía pendiente de decisión.

Por otra parte, se establecen nuevas normas de asignación de beneficios a las jurisdicciones de mercado, que superan el Principio de Libre Competencia puesto que este principio nunca asigna valor al Mercado, sino a los Activos, Funciones y Riesgos del oferente del bien o servicio. No obstante, no se sustituye dicho principio por algo nuevo, sino que se propone su superación al introducir un nuevo sistema que va a permitir asignar valor a las jurisdicciones de mercado. Esto es algo novedoso respecto a lo establecido en las Directrices de Precios de Transferencia. El mecanismo de redistribución de beneficios va a constar de tres elementos: Importe A, Importe B e Importe C.

¹ La AEDAF ha presentado observaciones a la OCDE en esta fase.

El **Importe A**, es lo más novedoso que se establece en el Enfoque Unificado y supone una revolución conceptual. Pretende dar solución al desafío de lo digital estableciendo un nuevo derecho de gravamen a las jurisdicciones de mercado sobre negocios altamente digitalizados y “*consumer-facing groups*”, pero no sobre productores de bienes y servicios intermedios que se integran en otros que luego se venden a consumidores. Queda la duda de si los sectores regulados que operan de cara al público deben quedar incluidos en este capítulo.

A partir del beneficio total consolidado del grupo, se debe determinar el beneficio por actividades rutinarias estimado, que deberá ser acordado entre los distintos países y que podrá ser, o no, diferente por sectores de actividad, cuestión que está todavía pendiente de decidir. Se calculará luego el beneficio residual estimado, parte del cual se repartirá entre las jurisdicciones de mercado. El importe del beneficio residual estimado a distribuir en base a un criterio de reparto (ventas) será el correspondiente a los intangibles de marketing. En el caso de existir intangibles de tecnología o beneficios atribuibles a otros factores, tales como el capital, la proporción del beneficio residual correspondiente al intangible tecnológico y estos otros factores no será objeto de reparto. Todos estos cálculos se realizarán sobre el resultado consolidado mundial del grupo.

No obstante, muchas entidades opinan que si se retribuye en exceso a las jurisdicciones del mercado, se correrá el peligro de desincentivar la iniciativa económica y la asunción de riesgos en otras jurisdicciones, puesto que no quedarán suficientemente retribuidos.

Durante el proceso de consulta pública del Enfoque Unificado se hizo mucho hincapié en que los mecanismos que existen actualmente no son suficientes para la eliminación de la doble imposición del Importe A.

Por tanto, y como sistema preventivo deberían establecerse mecanismos que evitaran la doble imposición de partida o mecanismos multilaterales aplicables sobre los que ya tenemos. Se ha propuesto un sistema similar al MOSS (*Mini One-Stop Shop*), de manera que sea la administración tributaria responsable del control de la matriz del grupo la que se haga responsable del cálculo y bondad del Importe A, y la distribución entre las jurisdicciones de mercado para así evitar posibles disputas entre jurisdicciones.

El sistema contenido en la propuesta para la eliminación de la doble imposición es el arbitraje obligatorio. No obstante, hay muchos países del Marco Inclusivo que no están dispuestos a aceptar el arbitraje obligatorio por ausencia de medios o por respeto a un principio de soberanía nacional.

El **Importe B** consiste en un importe fijo que compensará las funciones básicas de comercialización y distribución que tienen lugar en la jurisdicción de mercado en las que haya filiales o EP's del grupo. Va a afectar a todos los sectores económicos. Aún está pendiente de diseño y se están encontrando dificultades para definir qué es una actividad básica de comercialización.

El **Importe C** retribuye los activos, funciones y riesgos adicionales que el grupo pueda tener en jurisdicciones de mercado y se determinará exclusivamente por medio de la aplicación del Principio de Libre Competencia. No está claro si es sustitutivo o complementario del Importe B.

En el Importe C debería también existir un mecanismo de resolución de disputas muy eficaz y basado en el arbitraje lo que nuevamente, está provocando la oposición de los países emergentes del Marco Inclusivo.

Estas medidas se implementarán probablemente mediante la introducción de un nuevo artículo en los convenios para evitar la doble imposición, mediante la firma y ratificación de un nuevo convenio distinto del actual Instrumento Multilateral, cuya ratificación está muy avanzada por un gran número de estados.

Respecto al calendario de actuación, a finales del mes de enero de 2020 las propuestas del Secretariado deberán ser aceptadas por el grupo del Marco Inclusivo y, en opinión de muchas jurisdicciones, bajo la condición de que se aprueben conjuntamente los Pilares Uno y Dos. En el mes de junio el proyecto deberá tener su articulado final, para a finales del año 2020 alcanzar una solución acordada que permita ya en 2021, la negociación del texto del nuevo Convenio Multilateral.

NOVEDADES TRAS LA REUNION

Tras la celebración de la reunión con Luis Jones, se ha conocido que el Proyecto Unificado puede verse en peligro a raíz de la carta que el Secretario del Tesoro de Estados Unidos, Steven Mnuchin, envió el pasado 3 de diciembre a la OCDE. En dicha carta, Estados Unidos transmitió su preocupación por las consecuencias que puedan derivarse de los cambios propuestos en el Pilar Uno en relación con el Principio de Libre Concurrencia y los puntos de conexión tributarios, actuales pilares del sistema fiscal internacional, que cuentan con la confianza de los contribuyentes americanos. Para solucionar estos problemas Estados Unidos propone considerar el Pilar Uno como un régimen de “puerto seguro”.

Si esto fuera así, los gobiernos podrían optar por ignorar el régimen en lugar tenerlo que aplicar de forma obligatoria. En el caso de que el Enfoque Unificado fuera de aplicación obligatoria para todos los países firmantes, tal como estaba previsto antes del envío de la citada carta, se debería firmar un nuevo Convenio Multilateral.

En respuesta a Estados Unidos, Ángel Gurría, Secretario General de la OCDE, ha enviado otra [carta](#) en la que se recuerda que durante el proceso de consulta pública no se había planteado considerar el Pilar Uno como un régimen de puerto seguro. En el citado proceso también se identificó la necesidad de aportar mayor seguridad jurídica y mayor capacidad de gestión a las administraciones tributarias, razón por la cual la propuesta de la OCDE sobre un "enfoque unificado" contiene un alto nivel de certidumbre. En esta carta se señala que el hecho de que

Estados Unidos plantee esta cuestión puede afectar a la capacidad de la OCDE para cumplir con los plazos inicialmente acordados por el grupo del Marco Inclusivo.

La OCDE ha propuesto a Estados Unidos celebrar, antes de Navidad, una reunión en París junto a Bruno Le Maire, Ministro de Economía y Hacienda de Francia (que ya ha anunciado que en su opinión, un régimen de puerto seguro diluiría sustancialmente este proyecto) para poder seguir avanzando sobre esta cuestión dentro de los plazos previstos.