

LAS SOLUCIONES MULTILATERALES PARA LA TRIBUTACIÓN DE LA ECONOMÍA DIGITAL: DEL FRACASO DE LA CUANTÍA A DEL PILAR 1 A LAS DUDAS SOBRE EL ART. 12B DEL MCONU *

Domingo Jesús Jiménez-Valladolid de L'Hotellerie-Fallois

*Profesor titular de Derecho financiero y tributario
Universidad Autónoma de Madrid
(España)
<https://orcid.org/0000-0003-4715-9062>*

Title

The multilateral solutions for the taxation of the digital economy: From the failure of Pillar One's Amount A to the doubts on article 12B of the UN Model Tax Convention

Resumen

La tributación de las rentas obtenidas por las empresas de la economía digital constituye uno de los retos de más importancia para nuestro sistema de fiscalidad internacional. En el momento actual, gran parte de los Estados de la comunidad internacional han optado por soluciones unilaterales para afrontar estos retos en tanto se trabajaba en soluciones multilaterales por parte de algunas organizaciones internacionales. Sin embargo, parece claro que la solución auspiciada por la OCDE y el G-20 no va a obtener suficiente apoyo, por lo que deben valorarse otras opciones a nivel multilateral. En este trabajo se examina la propuesta de la Cuantía A del Pilar 1 de la OCDE y el G-20 y la solución de la ONU plasmada en el art. 12B de su Modelo de convenio, así como sus eventuales resultados de cara a plantear si estas opciones multilaterales pueden dar una respuesta homogénea a los retos de la economía digital.

Palabras clave

Pilar 1, Cuantía A, Impuestos sobre servicios digitales, tributación de los servicios digitales automatizados.

* Este trabajo se ha realizado en el marco del proyecto de investigación «Los nuevos estándares internacionales de imposición justa y su implementación en el sistema tributario español (PID2021-123427NB-I00)», financiado por el Ministerio de Ciencia e Innovación.

Abstract

Taxation of the profits derived by digitalized multinational enterprises is one of the most important challenges of the international tax system. Currently, many jurisdictions have implemented unilateral measures while multilateral solutions are still under negotiation at different international organizations. However, it is apparent that the solution proposed by the OECD and the G-20 will not reach enough support. Therefore, other multilateral solutions should be explored. In this paper, both Amount A of Pillar One proposed by the OECD and the G-20 and a multilateral solution based on article 12B of the UN Model Tax Convention are analyzed as well as their eventual results in order to check if these solutions are suitable to provide a homogeneous solution to the challenges of digital economy.

Keywords

Pillar One, Amount A, Digital Services Taxes, taxation of Automated Digital Services.

Fecha de Recepción: 8-07-2024/ Fecha de aceptación: 29-07-2024

Cómo citar: Jiménez-Valladolid de L'Hotellerie-Fallois, D. (2024). Las soluciones multilaterales para la tributación de la economía digital: del fracaso de la cuantía A del Pilar 1 a las dudas sobre el art. 12B del MCONU. *Revista Técnica Tributaria*, (146), 23-67.

SUMARIO

1. Introducción
2. Los rasgos diferenciales de la economía digital y sus consecuencias en el reparto de los derechos de imposición en la red de CDI
3. La evolución del debate acerca del gravamen de la economía digital: del surgimiento de las soluciones unilaterales a la propuesta de soluciones multilaterales
4. La propuesta de la Cuantía A en el Pilar 1
 - 4.1. Aspectos generales
 - 4.2. Ámbito subjetivo de la Cuantía A
 - 4.3. La base imponible de la Cuantía A
 - 4.4. Reglas de eliminación de la doble imposición
 - 4.5. Recapitulación: ¿qué se trataba de solucionar con la Cuantía A?
5. El art. 12B del MCOGNU
 - 5.1. La tributación de los cánones en el MCONU
 - 5.2. La tributación de los servicios técnicos en el MCONU
 - 5.3. La tributación de los servicios digitales automatizados en el MCONU
6. Los efectos esperados de la Cuantía A y del art. 12b MCONU
7. Conclusiones
8. Bibliografía

1. Introducción

Tras no haberse obtenido un acuerdo antes del 30 de junio de 2024¹, previsiblemente el proyecto impulsado por el Marco Inclusivo de la OCDE y el G-20 para el establecimiento de nuevos criterios de nexo y atribución de beneficios sobre las empresas de la economía digital está abocado al fracaso. Esta iniciativa forma parte de la solución de los dos pilares respaldada por el Marco Inclusivo en 2021, siendo el elemento central del Pilar 1².

La apuesta por esta solución ha supuesto un gran paso en favor de la multilateralidad como vía para afrontar los retos de la fiscalidad internacional³. En este sentido, uno de los grandes objetivos del Marco Inclusivo de la OCDE y el G-20 al apoyar la solución de los dos pilares era el de establecer nuevos estándares en la fiscalidad internacional con el objetivo de lograr un marco de fiscalidad internacional más moderno y justo⁴. La denominada Cuantía A del Pilar 1 debía servir para dar respuesta a esta necesidad de modernizar nuestra fiscalidad internacional y lograr un reparto de los derechos de imposición más justo.

Para ello, la Cuantía A suponía la creación un nuevo gravamen que se superpone a la imposición normal sobre los beneficios de las sociedades con el objeto de determinar una base imponible a nivel de los grupos multinacionales que sea objeto de reparto entre los distintos Estados⁵. La propuesta del Marco Inclusivo suponía una importante desviación frente a los principios tradicionales de la fiscalidad internacional sobre las rentas empresariales para poder hacer frente a las demandas de los Estados donde las empresas de la economía digital obtienen sus beneficios y que han denunciado la obsolescencia y falta de adecuación de estos principios como consecuencia de la digitalización de la economía⁶. Para ello, la Cuantía A requería un amplio consenso a nivel global que se plasmará en un tratado multilateral que permitiera proceder al gravamen global de

1 Aunque originalmente estaba prevista la adopción de un convenio multilateral para implementar la Cuantía A del Pilar 1 en junio de 2022, dicha fecha se ha ido posponiendo hasta el 30 de junio de 2024, fecha límite para la adopción del acuerdo. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (2023), *Update to Pillar One timeline by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS*, 18 de diciembre de 2023. Disponible en: <https://www.oecd.org/tax/beps/update-pillar-one-timeline-beps-inclusive-framework-december-2023.pdf> (último acceso: 1 de julio de 2024).

2 OCDE (2021), *Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 8 de Octubre 2021.

3 A modo de ejemplo, las declaraciones del Marco Inclusivo sobre el compromiso con la adopción de la solución de los dos pilares cuentan con un apoyo de 142 jurisdicciones a fecha de 28 de mayo de 2024. Vid. OCDE (2023), *Outcome Statement on the Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy - 11 July 2023*. Disponible en <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issues/beps/outcome-statement-on-the-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-july-2023.pdf> (último acceso: 1 de julio de 2024).

4 Calderón Carrero, J. M. (2021a), «La Reforma Fiscal Global derivada del Proyecto OCDE/G20 BEPS 2.0: el «Blueprint» del Pilar 1», *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, núm. 456, pp. 85-88.

5 Ibid. p. 59.

6 Dykes, I. F., y Keegan, L. (2021), «The OECD Pillar 1 Blueprint: Why Amount B Matters», *Bulletin for International Taxation*, vol. 75, núm. 3, p. 136.

las rentas de las multinacionales del sector digital para poder proceder a su reparto entre los distintos Estados donde obtenían sus ingresos⁷.

Sin embargo, aunque desde 2021 ha existido un importante compromiso en la comunidad internacional para apoyar el desarrollo de una solución multilateral para hacer frente a los desafíos que planteaba la economía digital a nuestro sistema de fiscalidad internacional, lo cierto es que este compromiso no ha logrado un consenso suficiente en los países que se verían más afectados por el nuevo gravamen, de modo particular, Estados Unidos⁸. Esta falta de acuerdo dentro de los plazos establecidos supone que, con gran probabilidad, el proyecto de la Cuantía A acabe siendo abandonado, suponiendo un fracaso de la vía de la multilateralidad para afrontar estos retos.

La principal consecuencia de este fracaso es que se refuerce la vía de la unilateralidad, al desaparecer el compromiso que adoptaron los países que apoyaron el proyecto dentro del Marco Inclusivo de no crear impuestos sobre servicios digitales como mecanismo para dar respuesta a este desafío⁹. La adopción de estos impuestos como gravámenes de destino, ha sido la respuesta de los Estados de mercado a las limitaciones que la red de convenios de doble imposición (CDI) crea para gravar los beneficios empresariales de las empresas de la economía digital. La adopción unilateral de esta clase de gravámenes ha sido criticada por diversos motivos que incluyen desde argumentos relativos a la discriminación que generan, hasta argumentos relativos a la traslación de estos impuestos al consumidor en lugar de gravar los beneficios de la propia empresa digital¹⁰. En principio, la falta de acuerdo sobre una solución multilateral para gravar a las empresas de la economía digital parece que va a resultar en la proliferación de estos gravámenes en el futuro.

No obstante lo anterior, desde finales de 2023 se ha planteado una vía alternativa por parte de la ONU para alcanzar una solución multilateral para, entre otros, hacer frente al desafío que plantea el gravamen de la economía digital¹¹. Esta vía para desarrollar una solución global a los problemas que plantea la economía digital aparentemente se basaría en la solución incluida en el art. 12B del Modelo de CDI de la ONU (MCONU) en 2021 para repartir los derechos de imposición sobre las rentas transfronterizas derivadas de la prestación de servicios digitales automatizados¹². La propuesta de reparto de los derechos de imposición contenida en el art. 12B del MCONU es más respetuosa con los principios tradicionales de la fiscalidad internacional y sencilla de implementar que el

7 Calderón Carrero, J. M. (2021), «Acuerdo Multilateral de 130 jurisdicciones sobre los principios de la Reforma Fiscal Global BEPS 2.0», *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, núm. 461-462, p. 37.

8 Vanderwolk, J. (2024), «The United States Position on the Inclusive Framework's Two Pillars», *Belt and Road Initiative Tax Journal*, vol. 5, núm. 1, pp. 87-88.

9 OCDE (2021), *Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*, *supra* n. 2.

10 Gravelle, J.G. (2024), *The OECD/G20 Pillar 1 and Digital Services Taxes: A Comparison*, Congressional Research Service, R47988, pp. 13-15.

11 Asamblea General de las Naciones Unidas (2023), *Promoción en las Naciones Unidas de la cooperación internacional inclusiva y eficaz en cuestiones de tributación*, A/RES/78/230.

12 Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters (2023), *Taxation issues related to the digitalized and globalized economy. Fourth Protocol to the Fast Track Instrument: Income from Automated Digital Services*, Twenty-seventh session, E/C.18/2023/CRP.40, pp. 39 y ss.

sistema de la Cuantía A. Con todo, es dudoso que esta solución pueda dar respuesta a los desafíos que plantea la economía digital en el ámbito de la fiscalidad internacional y que tenga un efecto recaudatorio para los Estados de mercado superior al de la propia Cuantía A o las soluciones unilaterales.

En el presente trabajo trato de responder a estas dos cuestiones mediante el análisis y la comparativa de las dos soluciones multilaterales planteadas para el gravamen de la economía digital. Para ello, en primer lugar, realizo una breve contextualización de las características relevantes de la economía digital a efectos de la fiscalidad internacional y de la evolución del debate acerca del modo de gravar las rentas de la economía digital. A continuación, realizo un breve análisis de la tensión entre unilateralismo y multilateralismo en este escenario, centrándome en las medidas unilaterales que se han adoptado por parte de algunos Estados, principalmente en forma de impuestos indirectos sobre los servicios digitales. En tercer lugar, haré un breve estudio acerca del funcionamiento del sistema de reparto de los derechos de imposición propuesto en la Cuantía A del Pilar 1. Después analizo el funcionamiento del art. 12B del MCONU para concluir con una breve comparativa acerca de los potenciales efectos de ambas medidas.

2. Los rasgos diferenciales de la economía digital y sus consecuencias en el reparto de los derechos de imposición en la red de CDI

Existen muchos rasgos diferenciales de la economía digital frente a la economía industrial, pero son tres de ellos los que tienen mayores implicaciones a la hora de aplicar los sistemas de reparto de los derechos de imposición a nivel transfronterizo. En primer lugar, la economía digital se caracteriza por la posibilidad de intervenir en un determinado mercado sin necesidad de desplegar una presencia física en el territorio correspondiente (*scale without mass*)¹³. Obviamente, la economía digital permite a las empresas digitalizadas la realización de negocios y obtención de ingresos en una determinada jurisdicción sin necesidad de disponer de una estructura estable en el territorio.

Esta característica es de suma relevancia, ya que nuestro sistema de reparto de los derechos de imposición sobre las rentas empresariales se asienta en la presencia física como manifestación del principio de territorialidad para gravar la renta obtenida por las empresas no residentes¹⁴. Debe tenerse en cuenta que la principal influencia en la construcción de la red internacional de CDI proviene del Modelo de CDI de la OCDE (MCOCDE), que ha servido como base para la negociación de aproximadamente el 90% de los CDI existentes en la red mundial¹⁵. Este modelo parte de un sistema de reparto de los derechos de imposición

13 OCDE/G-20 (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, p. 66-67.

14 Picciotto, S. (1992), *International Business Taxation: A Study in the Internationalization of Business Regulation*. Cambridge University Press, p. 19.

15 Bennett, M.C. (2008), «The 50th Anniversary of the OECD Model Tax Convention», *World Commerce Review*, Vol. 2, núm. 2, p. 1.

basado en la prevalencia del gravamen de las rentas activas por parte del Estado de residencia, siendo la imposición por otros Estados distintos del de la residencia excepcional¹⁶. Este sistema de reparto comenzó a diseñarse hace más de un siglo, sobre la base de la economía industrial, la cual es muy distinta a la economía digital y se asentaba en la presencia física como requisito para poder obtener beneficios en un territorio.

Aunque la posibilidad obtener ingresos de un determinado mercado sin disponer de una presencia física siempre ha existido, lo cierto es que la digitalización de la economía explota esta posibilidad. De este modo, el volumen de comercio que puede desarrollarse sin necesidad de una presencia física es mucho más elevado¹⁷, siendo esta circunstancia la desencadenante del debate acerca de la necesidad de reformar el sistema de fiscalidad internacional para establecer reglas especiales para el gravamen de la economía digital a nivel transfronterizo.

Esta presencia física necesaria para proceder al gravamen de las rentas empresariales se manifiesta en los arts. 7 del MCOCDE y del MCONU que establecen que los beneficios empresariales de una empresa no residente únicamente pueden ser gravados por la jurisdicción de la fuente cuando se puedan atribuir a una presencia física cualificada en su territorio, el establecimiento permanente (EP)¹⁸. En la medida en que el EP requiere de la presencia física para poder existir¹⁹, las empresas digitales podrán evitar disponer de un EP para realizar sus negocios en otras jurisdicciones y, por lo tanto, evitar la tributación en la jurisdicción en que lleven a cabo sus ventas.

De otro lado, la disposición presencia física no solo es un prerrequisito para que un Estado pueda gravar los beneficios que obtiene una empresa no residente en su territorio, sino que, además, dichos beneficios deben tener una conexión suficiente con dicha presencia. No obstante lo anterior, en este extremo el MCOCDE difiere de lo previsto en el MCONU. En el caso del MCOCDE, la atribución de beneficios al EP se basa en el principio de empresa separada e independiente, por lo que los beneficios atribuibles al EP serán únicamente aquéllos que habría obtenido si se tratara de una empresa independiente teniendo en cuenta sus funciones desempeñadas, activos de que dispone y riesgos asumidos²⁰.

16 Avi-Yonah, R.S. (2007), *International Tax as International Law: An Analysis of the International Tax Regime*, Cambridge Tax Law Series, Cambridge University Press, pp. 22 y ss.

17 A modo de ejemplo, en 2019 el volumen de comercio digital a nivel mundial superó los 25 billones de euros. Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo, UNCTAD (2021), *Estimates of global e-commerce 2019 and preliminary assessment of COVID-19 impact on online retail 2020*, UNCTAD Technical Notes on ICT for Development, vol. 18, p. 4 (Tabla 3).

18 De acuerdo con el artículo 5.1 del MCOCDE (2017) «el término "establecimiento permanente" significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad».

19 Así, por ejemplo, se señala en el párrafo 123 de los Comentarios al artículo 5 del MCOCDE (2017), donde se recalca la necesidad de que existan una localización física donde se ubique el EP.

20 El artículo 7.2 del MCOCDE (2017) establece que «[a] los efectos de este artículo, y del artículo [23A] y [23B], los beneficios imputables al establecimiento permanente en cada Estado contratante a los que se refiere el apartado 1 son aquellos que el mismo hubiera podido obtener, particularmente en sus operaciones con otras partes de la empresa, si fuera una empresa distinta e independiente que realizase actividades idénticas o similares, en las mismas o análogas condiciones, teniendo en cuenta las funciones desarrolladas, los activos utilizados y los riesgos asumidos por la empresa a través del establecimiento permanente y de las restantes partes de la empresa».

Frente a ello, el MCONU reconoce el principio de fuerza de atracción limitada, a través del cual se atribuyen al EP no solo los beneficios procedentes de las actividades realizadas por el propio EP, sino también los beneficios obtenidos por la propia empresa en el territorio donde se encuentra el EP que provengan de idénticas o similares actividades que las desarrolladas por el EP²¹. Aunque esta regla permite superar la presencia física como nexo territorial para gravar las rentas empresariales, lo cierto es que su impacto en las empresas digitales es menor al no necesitar del EP para realizar sus ingresos. Incluso en aquellos casos en que dispongan de una presencia física en otra jurisdicción el principio de fuerza de atracción limitada no ofrece una solución para gravar los beneficios de las empresas digitales en la medida en que las actividades desarrolladas por el EP y las generadoras de beneficios que no requieran de una presencia física no sean idénticas o similares.

Otras reglas de ambos modelos aplicables a las rentas empresariales, como son las relativas a los cánones, tienen una relevancia nula, en el caso del MCOCDE, o muy limitada, en el caso del MCONU. En el caso del MCOCDE, el principio básico para el reparto de los derechos e imposición es el de la tributación exclusiva en el Estado de la residencia, por lo que la obtención de rentas derivadas de la explotación de los activos intangibles que pueden generar cánones en el otro Estado no podrá ser gravada por el Estado de la fuente²². En el caso del MCONU, aunque tanto la regla de reparto de los derechos de imposición sobre los cánones, como la definición de qué rentas pueden generar cánones, divergen de lo previsto en el MCOCDE, estableciéndose una regla de tributación compartida y una definición más amplia, lo cierto es que difícilmente puede este mayor ámbito de aplicación tener relevancia a efectos de la imposición sobre la economía digital²³.

No obstante lo anterior, el MCONU sí incluye una regla que potencialmente podría tener gran relevancia en el ámbito de la economía digital a través del art. 12A incorporado en 2017. Este precepto regula el reparto de los derechos de imposición sobre las rentas derivadas de la prestación de servicios técnicos. Aunque los comentarios descartan que los servicios digitales automatizados puedan entenderse incluidos dentro del ámbito de aplicación de este precepto, los servicios digitales no automatizados podrían verse afectados por este precepto. Es por ello por lo que, antes de analizar el art. 12B introducido en el MCONU en 2021, haré una breve referencia al art. 12A.

La segunda característica relevante de la economía digital en el ámbito de la fiscalidad internacional es la capacidad para relocalizar los activos creadores de valor. Nuestro sistema de atribución de beneficios en los grupos empresa-

21 En el caso del art. 7.1 del MCONU (2021) se establece que el Estado de la fuente podrá gravar los beneficios de una empresa no residente cuenta disponga de un EP en su territorio incluyendo: «la parte atribuible a: (a) ese establecimiento permanente; (b) las ventas en ese otro Estado de bienes o mercancías idénticas o similares a las vendidas a través de ese establecimiento permanente, o (c) otras actividades empresariales de naturaleza idéntica o similar a las llevadas a cabo por medio del citado establecimiento permanente».

22 Art. 12.1 del MCOCDE (2017).

23 Art. 12, párrafos 2 y 3 del MCONU (2021).

riales a través del principio de plena competencia trata de atribuir el beneficio empresarial a las distintas partes de una empresa multinacional a través del análisis de dónde se genera el valor de la propia empresa²⁴. En el caso de las empresas que prestan servicios por vía digital, uno de los aspectos fundamentales a la hora de gravar sus beneficios de acuerdo con los principios tradicionales es su capacidad para reubicar los activos generadores de valor en cualquier jurisdicción al tratarse de activos intangibles²⁵. De este modo, aquella jurisdicción en que se encuentre el intangible será la que pueda gravar los beneficios derivados de su explotación.

Esto hace que las empresas digitalizadas puedan decidir dónde se va a gravar la mayor parte de sus beneficios mediante la reubicación de sus intangibles generadores de valor²⁶. Aunque es cierto que las rentas procedentes de la explotación de estos intangibles pueden ser gravadas por otros Estados cuando el intangible se cede a otra empresa del grupo para su explotación en la medida en que el CDI relevante se aparte del MCOCDE, lo cierto es que, en muchos casos, el efecto que tienen las retenciones en la fuente sobre la obtención de estas rentas es limitado por el sistema de tributación compartida limitada. De este modo, el gravamen de las multinacionales sobre la base de los principios de empresa separada e independiente afronta un importante desafío en el caso de las empresas digitalizadas, ya que les permite ubicar sus activos generadores de valor y, con ellos, sus beneficios, a voluntad, haciendo que su tributación sea, en cierta medida, electiva.

Finalmente, la economía digital presenta un último reto para los principios fundamentales de la fiscalidad internacional al crear nuevos elementos generadores de valor para las empresas. Se trata del caso de las empresas que derivan parte de su valor de la actividad de sus usuarios²⁷. En estos casos, el volumen de usuarios de una de estas empresas en un determinado territorio es uno de los elementos que le permite obtener beneficios mediante la prestación de servicios a clientes distintos de los usuarios. Un ejemplo de esta tipología de empresa son las redes sociales o los proveedores de búsqueda online, en los cuales los clientes reales, adquirentes de datos o anunciantes, contratan servicios publicitarios o de transferencia de datos con la red social o con el buscador que derivan su valor de los usuarios de la empresa digital. De este modo, la empresa obtiene ingresos que se vinculan con el territorio en que los usuarios se encuentran, sin que puedan considerarse a estos usuarios como activos de la empresa en el marco de los principios tradicionales de la fiscalidad internacional a efectos de atribuir beneficios a dicho territorio.

24 OCDE (2015), *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, p. 9.

25 Pueden verse algunos ejemplos de relocalización de intangibles por parte de multinacionales del sector digital en: Jiménez-Valladolid de L'Hotellerie-Fallois, D.J. (2022): «Profit allocation, transfer pricing and multinational enterprises: cost contribution agreements after BEPS», en Arrieta Martínez de Pisón, J. y Martínez Laguna, F.D. (dirs.), *Abuso y planificación fiscal internacional: una perspectiva jurídica, económica y ética*, Aranzadi, pp. 161 y ss.

26 OCDE/G-20 (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, *supra* n. 13, p. 68.

27 Ibid.

3. La evolución del debate acerca del gravamen de la economía digital: del surgimiento de las soluciones unilaterales a la propuesta de soluciones multilaterales

Nuestro sistema de fiscalidad internacional tiene su origen en los trabajos de la Sociedad de Naciones que tuvieron lugar en la década de 1920²⁸. Es en ese momento en el que se establecen los pilares del MCOCDE. El punto de partida que se adoptó al diseñar los principios que sostienen nuestro sistema de reparto de los derechos de imposición fue el de la economía industrial, basada en los elementos tangibles y en la presencia física. En este marco, la posibilidad de realizar negocios en otro territorio sin disponer de presencia física tenía poca relevancia, de modo que no se consideraba esta posibilidad como generadora de una presencia suficiente en otro Estado a efectos de atribuirle derechos de imposición.

Hasta finales del milenio anterior no se produjo un debate acerca de las implicaciones de la digitalización de la economía en el reparto de los derechos de imposición²⁹. Dicho debate se saldó con un refuerzo del derecho de gravamen exclusivo en residencia en estos casos, ya que se excluyó la posibilidad de equiparar la realización de negocios a través de un interfaz digital con una presencia física que diera lugar a un EP³⁰.

Con el desarrollo del Plan de Acción contra la Erosión de Bases Imponibles y el Traslado de Beneficios (Plan BEPS), el G-20 encargó a la OCDE el análisis de los retos que planteaba la digitalización de la economía en su Acción 1³¹. Esta acción resultó en un estudio que excluyó la adopción de medidas que supusieran un cambio en el sistema tradicional de reparto de los derechos de imposición en el corto plazo, toda vez que se valoró la posibilidad de que los retos de la digitalización de la economía pudieran ser afrontados mediante las restantes acciones del Plan BEPS. De este modo, en 2015 la OCDE planteó la necesidad de que se llevaran a cabo subsiguientes análisis en los años posteriores de cara a valorar la adopción de medidas adicionales encaminadas a establecer nuevas reglas de reparto de los derechos de imposición sobre las rentas de las empresas de la economía digital³².

Ante esta falta de impulso para la adopción de soluciones en el corto plazo por parte de la OCDE, algunos Estados procedieron a adoptar medidas unilaterales para gravar los beneficios de las empresas digitales obtenidos en su terri-

28 Kobetsky, M. (2011), *International Taxation of Permanent Establishments Principles and Policy*, Cambridge University Press, p. 154.

29 OCDE (1998), *Electronic commerce: Taxation Framework Conditions*, OECD. En este informe se establecía el marco de trabajo en relación con la fiscalidad del comercio electrónico y se establecían los principios de política fiscal que se iban a seguir para el diseño de las reglas. Uno de los principios fundamentales era la neutralidad (p. 4) y el punto de partida era la posibilidad de adecuar los principios previstos en el MCOCDE para aplicarlos al comercio electrónico.

30 OCDE (2001). *Tax Treaty Characterisation Issues Arising from E-Commerce*. OECD.

31 OCDE/G-20 (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, *supra* n. 13.

32 Ibid. pp. 146-148.

torio³³. Estos gravámenes recibieron un importante impulso cuando la Comisión Europea desarrolló la estrategia incluida en la Comunicación «*A Fair and Efficient Tax System in the European Union for the Digital Single Market*»³⁴, mediante la adopción de una propuesta de Directiva para establecer un impuesto común a nivel de la Unión Europea que gravara los ingresos de las empresas digitales por la prestación de servicios que fueran consumidos en Europa³⁵. Sin embargo, en el Consejo de Asuntos Económicos y Financieros de la Unión Europea (ECOFIN) no se logró la unanimidad requerida de los Estados miembros para la adopción de esta propuesta³⁶, siendo retirada en favor de un apoyo a los trabajos de la OCDE en el desarrollo de soluciones a largo plazo a nivel global o, en el caso de que no se alcanzara un consenso en este ámbito, el desarrollo de un impuesto digital propio en el seno de la Unión Europea³⁷. Ello no obstó para la adopción de impuestos basados en este modelo por parte de algunos Estados miembros³⁸, que han sido objeto de una importante crítica³⁹.

De modo sumario, los impuestos sobre los servicios digitales se han configurado como gravámenes en destino que gravan los ingresos derivados de la prestación de servicios digitales en el lugar de consumo del servicio, es decir, allí donde se encuentra el consumidor o usuario del servicio⁴⁰. Estos gravámenes se aplican sobre el volumen bruto de ingresos en un porcentaje nominalmente bajo (3% es el tipo de gravamen habitual)⁴¹, de modo que son trasladables al precio. De este modo, estos gravámenes se configuran como impuestos indirectos, haciendo que su coste se traslade *de facto* al cliente final. El ámbito de

33 Algunos ejemplos de estos gravámenes se pueden consultar en los siguientes trabajos: Uslu, Y. (2018), «An analysis of "Google taxes" in the context of Action 7 of the OECD/G20 base erosion and profit shifting initiative», *Bulletin for International Taxation*, vol. 72, núm. 4a; García-Herrera Blanco, C. (2019), «El impuesto sobre determinados servicios digitales como opción para gravar la nueva economía digitalizada», en García Novoa, C. (dir.), *4ª Revolución industrial: la fiscalidad de la 4 sociedad digital y tecnológica en España y Latinoamérica*, Aranzadi Thomson Reuters, §3. Disponible en <https://proview.thomsonreuters.com/> (último acceso: 1 de julio de 2024).

34 Comunicación de la Comisión Europea al Parlamento y al Consejo (2017), *A Fair and Efficient Tax System in the European Union for the Digital Single Market*, COM(2017) 547 final, 21 de septiembre de 2017, p. 2.

35 Comisión Europea (2018), *Proposal for a Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services*, COM(2018) 148 final, 21 de marzo de 2018.

36 Consejo Europeo (2019), *Outcome of the Council Meeting. 3,678th Council Meeting. Economic and Financial Affairs*, 7368/19, 12 de marzo de 2019, p. 6. Previamente la Comisión había reformulado la propuesta para centrarse en las actividades de publicidad online [Comisión Europea (2019), *Proposal for a Council Directive on the common system of a digital advertising tax on revenues resulting from the provision of digital advertising services*, 2018/0073(CNS), 1 de marzo de 2019].

37 Consejo Europeo. *Conclusions of the Special Meeting of the European Council (17, 18, 19, 20 and 21 July 2020)*. ECO/10/20, 8. El acuerdo implicaba que la Comisión Europea presentara una propuesta de impuesto sobre servicios digitales antes del 1 de enero de 2023.

38 En el caso español, la adopción de este gravamen se produjo a través de la Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales.

39 Así sucedió en el caso español como puede verse en Office of the United States Trade Representative (2021), *Section 301 Investigation Report on Spain's Digital Services Tax*, 13 de enero de 2021.

40 Ismer, R.; Jescheck, C. (2018), «Taxes on Digital Services and the Substantive Scope of Application of Tax Treaties: Pushing the Boundaries of Article 2 of the OECD Model», *Intertax*, vol. 46, núm. 6/7, pp. 573 y ss.

41 El tipo de gravamen oscila entre el 1,5% (Polonia) y el 7,5% (Hungría). Bunn, D.; Asen, E. (2022), *What European Countries Are Doing about Digital Services Taxes*, *Tax Foundation*, 9 de agosto de 2022. Disponible en <https://taxfoundation.org/digital-tax-europe-2022/> (último acceso: 1 de julio de 2024).

aplicación de estos impuestos mezcla elementos objetivos y subjetivos, de modo que únicamente determinadas categorías de servicios prestados por vía digital se ven gravados cuando son prestados por empresas multinacionales cuya facturación consolidada excede de un determinado volumen a nivel global y local⁴².

Estos gravámenes han sido objeto de una importante crítica por distintos motivos. En primer lugar, su configuración está orientada a permitir el gravamen de los ingresos generados por la prestación de servicios digitales en el Estado de la fuente, gravamen que no podría realizarse sobre los beneficios empresariales de acuerdo con las previsiones de los CDI. Al configurarse como impuestos en destino, es decir, impuestos indirectos que gravan los ingresos brutos, su carga puede trasladarse al precio y, por lo tanto, al consumidor. Así estos gravámenes logran escapar de las limitaciones que imponen los CDI respecto del gravamen en la fuente de los beneficios empresariales, circunstancia que es criticada por algunos autores por considerar que suponen una suerte de mecanismo equivalente al *treaty override* al tratar de gravar los beneficios empresariales de las empresas digitales con estos impuestos mediante la elusión de su carácter de impuesto sobre la renta, que evita su inclusión en el ámbito de aplicación de los CDI⁴³.

Por otro lado, al tratarse de impuestos en destino, las empresas que entran dentro de su ámbito de aplicación tienen la posibilidad de trasladar la carga

42 En la propuesta de la Comisión Europea, se sometían a gravamen tres tipos de servicios digitales: los servicios de intermediación online, los servicios de publicidad en línea y los de transmisión de datos de usuarios. Comisión Europea (2018), *Proposal for a Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services*, supra n. 35, artículo 3.1.

La mayor parte de países han mantenido el ámbito de aplicación de la propuesta de la Comisión, aunque existen algunas desviaciones. Por ejemplo, en el caso austriaco y húngaro solo se aplica el impuesto a los servicios de publicidad online, mientras que, en el caso español o francés, los servicios cubiertos son los mismos que aparecían en la propuesta originaria de la Comisión Europea. Bunn, D.; Asen, E. (2022), *What European Countries Are Doing about Digital Services Taxes*, supra n. 41. Además, la propuesta establecía que únicamente se considerarían contribuyentes del gravamen a las empresas que obtuvieran un volumen global de facturación a nivel consolidado superior a los 750 millones de euros y un volumen local de facturación en la Unión Europea superior a los 50 millones de euros (art. 4.1). Este último importe se ha modulado en las propuestas unilaterales en proporción al mercado concreto.

43 Por ejemplo, consideran estos impuestos fuera del ámbito de aplicación de los CDIs: Ismer, R.; Jescheck, C. (2018), «Taxes on Digital Services and the Substantive Scope of Application of Tax Treaties: Pushing the Boundaries of Article 2 of the OECD Model», supra n. 4, p. 578 (en relación con la propuesta de la Comisión Europea); Karnosh, K.E. (2021), «The Application of International Tax Treaties to Digital Services Taxes», *Chicago Journal of International Law*, vol. 21, núm. 2, p. 546 (en relación con el impuesto sobre servicios digitales francés); o Quintana Ferrer, E. (2019), «Economía digital y fiscalidad: los impuestos sobre determinados servicios digitales», *Nueva Fiscalidad*, núm. 3, pp. 192-193.

Por el contrario, Macarro Osuna, tras identificar los caracteres híbridos del impuesto sobre servicios digitales español, concluye que nos encontramos realmente ante un impuesto sobre la renta cubierto por el art. 2 del MCOCDE. Macarro Osuna, J.M. (2020), «La compatibilidad del Impuesto sobre Servicios Digitales con los convenios de doble imposición a la luz del modelo OCDE», *Quincena Fiscal*, núm. 6, § IV. Disponible en <https://proview.thomsonreuters.com/> (último acceso: 1 de julio de 2024). Fuster Gómez también concluye que el impuesto sobre servicios digitales español sería un impuesto sobre la renta por el hecho de que grava los ingresos de la entidad que presta los servicios. Fuster Gómez, M. (2021), «¿Qué está mal en el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales español? Un análisis de Derecho Fiscal Internacional», *Quincena Fiscal*, núm. 5, § IV. Disponible en <https://proview.thomsonreuters.com/> (último acceso: 1 de julio de 2024).

impositiva, total o parcialmente, a los consumidores y usuarios. De este modo, el coste del impuesto no es soportado por las empresas de la economía digital, que logran ver cómo sus beneficios se ven reducidos por este gravamen, sino que pueden mantener sus márgenes de beneficios a costa de desplazar el gravamen a los consumidores y usuarios. Del mismo modo, al no tratarse de impuestos que graven los beneficios de las empresas que son sujetos pasivos de los mismos, estos gravámenes no pueden ser acreditados a efectos de la eliminación de la doble imposición⁴⁴.

Finalmente, la principal crítica desde la perspectiva de los Estados de residencia de las empresas digitales es que la configuración de estos impuestos supone *de facto* una medida discriminatoria, ya que gravan casi exclusivamente los ingresos de empresas que no son residentes en los países que imponen estos gravámenes. En el caso de Estados Unidos, estos gravámenes fueron especialmente criticados ya que los umbrales establecidos en muchos casos hacen que la mayor parte de las empresas sujetas a estos gravámenes sean multinacionales estadounidenses. Esta circunstancia motivó la consideración de algunos de estos gravámenes por parte de Estados Unidos como discriminatorios por afectar principalmente a sus empresas, adoptando medidas de represalia contra los países que habían adoptado estos gravámenes⁴⁵.

No obstante lo anterior, las propuestas de la Comisión Europea en 2018 sirvieron, al mismo tiempo, como revulsivo para que la OCDE procediera a presentar nuevos avances e iniciativas en este ámbito. En concreto, en 2019 se presentó primero una definición de los objetivos de política fiscal a seguir para la adopción de medidas para luchar contra los retos de la economía digital⁴⁶. Posteriormente se plantearon diversas alternativas para gravar los beneficios de las empresas de la economía digital de modo global⁴⁷. Estas propuestas fueron superadas a través una propuesta propia del secretariado de la OCDE⁴⁸ sobre

44 De acuerdo con los estudios de Karnosh, el impuesto sobre servicios digitales francés es claramente un impuesto sobre el consumo que es soportado por el consumidor final. Esto hace que el impuesto no sea incompatible con los CDIs y que tampoco exista una obligación de eliminar la doble imposición por parte del Estado de residencia. Karnosh, K.E. (2021) «The Application of International Tax Treaties to Digital Services Taxes», *supra* n. 43, p. 545

45 Estados Unidos a través de la *United States Trade Representative* consideró discriminatorios contra las empresas estadounidenses los impuestos sobre servicios digitales de Austria, India, Italia, España, Turquía y Reino Unido. *United States Trade Representative* (2021), *USTR Announces Next Steps of Section 301 Digital Services Taxes Investigations*, 26 de marzo de 2021. Disponible en: <https://ustr.gov/about-us/policy-offices/press-office/press-releases/2021/march/ustr-announces-next-steps-section-301-digital-services-taxes-investigations> (último acceso: 1 de julio de 2024).

Con el compromiso alcanzado para apoyar la solución de los dos pilares, se suspendieron las medidas de represalia. Actualmente la suspensión de estas medidas se ha agotado el pasado 30 de junio de 2024 (*Updated joint statement from the United States, Austria, France, Italy, Spain, and the United Kingdom regarding a compromise on a transitional approach to existing unilateral measures during the interim period before Pillar 1 is in effect*, 15 de febrero de 2024).

46 OCDE (2019), *Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy - Policy Note*. As approved by the Inclusive Framework on BEPS on 23 January 2019, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project.

47 OCDE (2019), *Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy. Public consultation Document*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project.

48 OCDE (2019), *Secretariat Proposal for a «Unified Approach» under Pillar One. Public consultation Document*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project.

la cual se desarrollaron propuestas concretas que fueron respaldadas por el Marco Inclusivo⁴⁹.

En la solución de los dos pilares, la tributación de la economía digital ocupaba un lugar destacado dentro del Pilar 1 a través de la Cuantía A⁵⁰. El principal objetivo de esta propuesta era el de dar una respuesta coordinada a las dificultades para gravar la economía digital frente a la proliferación de medidas unilaterales. De este modo, los países que se comprometían a apoyar la solución de los dos pilares debían abstenerse de crear nuevas medidas unilaterales en el caso de que no estuvieran previstas antes de unirse a este compromiso y, en el caso de que ya las hubieran adoptado, debían comprometerse a su eliminación con la adopción de la Cuantía A a través de una convención multilateral (CM)⁵¹. El borrador de la CM fue publicado el 11 de octubre de 2023⁵², aunque no se ha abierto todavía el trámite para su firma y posterior ratificación⁵³. De este modo, la opción de la OCDE suponía una apuesta por el multilateralismo como mecanismo para solucionar los problemas de la tributación de la economía digital frente a las opciones unilaterales.

4. La propuesta de la Cuantía A en el Pilar 1

4.1. Aspectos generales

Tras un largo proceso, en octubre de 2021 el Marco Inclusivo de la OCDE adoptó un compromiso para desarrollar el Pilar 1 con el objeto de establecer nuevos criterios de nexo y de atribución de beneficios a través de un nuevo gravamen, la Cuantía A. De este modo, la Cuantía A es un nuevo gravamen con una base territorial transfronteriza, que grava a determinadas multinacionales a nivel consolidado para proceder a repartir su producto entre determinados territorios. Aunque las bases del compromiso difieren en gran medida de los planteamientos originales, lo cierto es que la propuesta de la Cuantía A supone una importante ruptura con los principios tradicionales del reparto de los derechos de imposición sobre las rentas empresariales.

49 OCDE (2021), *Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*, *supra*, n. 2.

50 El Pilar 1 se compone de 3 elementos: la Cuantía A, la Cuantía B, que establece un sistema opcional para los Estados de aplicación del principio de plena competencia en relación con distribuidores, y un sistema de resolución de conflictos y promoción de la seguridad jurídica denominado anteriormente como Cuantía C.

51 OCDE (2021), *Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*, *supra*, n. 2.

52 El texto de la convención multilateral está disponible en: <https://www.oecd.org/tax/beps/multilateral-convention-to-implement-amount-a-of-pillar-one.htm> (último acceso: 1 de julio de 2024). El texto de la Convención se acompaña de una declaración explicativa, un documento explicativo sobre el sistema de solución de controversias y actualizaciones de los documentos de evaluación impacto económico.

53 OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (2023), *Update to Pillar One timeline by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS*, 18 de diciembre de 2023, en que se señalaba que a finales de marzo de 2024 se publicaría el texto definitivo de la CM para que se encontrara abierta a firma a finales de junio de 2024.

El sistema de la Cuantía A tiene por objetivo, en primer lugar, el de crear nuevos criterios de nexo para el gravamen de parte de las rentas empresariales transfronterizas. Estos criterios están basados no en la presencia física, es decir, en la existencia de un EP en un determinado territorio, sino en criterios de mercado, de modo que los derechos de imposición sobre las rentas empresariales se atribuyen a los denominados *Estados de mercado*, es decir, en función de las ventas realizadas por las empresas en un determinado territorio. De este modo se crean nuevos derechos de imposición que permiten que a aquellos Estados en que se llevan a cabo las ventas de las empresas transfronterizas sin que exista una presencia física en el territorio se le puedan reconocer derechos de imposición sobre las rentas empresariales obtenidas por dichas empresas.

En segundo lugar, el sistema de la Cuantía A prescinde del principio de plena competencia para la atribución de beneficios y, por tanto, la determinación de la base imponible. En lugar de aplicar este sistema, en la Cuantía A se parte de un método de reparto formular de los beneficios residuales. De este modo, el reparto de la base imponible generada por la Cuantía A se realiza en proporción a indicadores preestablecidos, en este caso, el volumen de ventas en cada territorio.

Finalmente, en la propuesta de la Cuantía A se rompe con el principio de empresa separada. En efecto, el cálculo de la base imponible correspondiente a la Cuantía A prescinde de la separación de entidades en función de su personalidad jurídica individual en el seno de los grupos empresariales para proceder a cuantificar la obligación tributaria a nivel del propio grupo consolidado. De este modo, se lleva a cabo una consolidación previa para proceder a determinar el importe de la Cuantía A en lugar de partir de los resultados individuales de las empresas que conforman el grupo.

Antes de analizar las principales características de la propuesta de la Cuantía A hay que hacer referencia a tres aspectos previos. En primer lugar, aunque en un inicio la Cuantía A estaba diseñada para ser aplicada a las empresas de la economía digital, la necesidad de incluir en el compromiso a Estados Unidos supuso que el ámbito de aplicación subjetivo no se centrara en las empresas de la economía digital, sino en las empresas con una mayor rentabilidad y facturación. Este cambio se justificaba en la necesidad de garantizar la neutralidad de la medida⁵⁴, de modo que no fuera únicamente aplicable a un sector de la economía, sino que tratara por igual a los distintos sectores centrándose en la existencia de rentabilidades excepcionales que se atribuyen no exclusivamente a las características propias de los negocios digitales.

De este modo, empresas cuyo negocio no se encuentra digitalizado, pero obtienen niveles excepcionales de rentabilidad y facturación también serán gravadas por la Cuantía A. En este sentido, la base imponible de este gravamen no lo constituyen los beneficios empresariales normales, sino aquella parte de los beneficios residuales que es considerada de generación excepcional por el empleo de intangibles y medios digitales para la realización de los negocios.

54 Vanderwolk, J. (2024), «The United States Position on the Inclusive Framework's Two Pillars», *supra* n. 8, p. 85.

En segundo lugar, como ya he señalado, la adopción de la Cuantía A supondría que los distintos Estados parte de la CM deberían eliminar sus impuestos sobre servicios digitales. De este modo, la Cuantía A vendría a sustituir a los impuestos digitales gravando propiamente los beneficios de las empresas afectadas en lugar de sus ingresos. De este modo, la carga de la Cuantía A sería soportada por la propia empresa afectada en lugar de los usuarios o consumidores. Junto a ello, desde que se adoptó el compromiso en 2021 hasta el 30 de junio de 2024 se ha prorrogado el acuerdo por el cual los países que apoyan esta medida se comprometían a no adoptar nuevos gravámenes sobre servicios digitales. La falta de un acuerdo el pasado 30 de junio supone que los Estados que han apoyado esta iniciativa puedan adoptar nuevos gravámenes sobre servicios digitales con la consiguiente proliferación de medidas unilaterales.

Por último, en la CM que se debería someter a aprobación y ratificación, se estableció una regla de veto para Estados Unidos. En el borrador de esta convención se estableció que la entrada en vigor de la convención requería que, al menos, 30 jurisdicciones la ratificaran y que, entre estas 30 jurisdicciones, se encontraran incluidas, al menos jurisdicciones que agruparan a un 60% de las matrices de las multinacionales afectadas por la Cuantía A (600 puntos sobre 1.000)⁵⁵. Al ser Estados Unidos el país de residencia de más del 40% de las matrices de las multinacionales afectadas, de no ratificar Estados Unidos la CM no podría entrar nunca en vigor⁵⁶. El principal obstáculo, por lo tanto, para la adopción y entrada en vigor de este gravamen viene por la posición de Estados Unidos, cuyo Senado, competente para ratificar, no parece estar totalmente de acuerdo con esta propuesta⁵⁷.

4.2. Ámbito subjetivo de la Cuantía A

Aunque en los distintos trabajos preparatorios la Cuantía A estaba enfocada a ser aplicada casi exclusivamente a las empresas de la economía digital, el acuerdo definitivo optó por no restringir el ámbito de aplicación de la Cuantía A a un determinado sector empresarial o tecnológico, sino que los criterios para la inclusión de las empresas multinacionales en el ámbito de aplicación de la Cuantía A se basan en la facturación del grupo y su nivel de rentabilidad⁵⁸. De este modo, se trata de garantizar la neutralidad del sistema, frente a otras medidas que habían sido catalogadas de discriminatorias al afectar únicamente a las empresas digitales.

A efectos prácticos, el sistema parte de la contabilidad consolidada del grupo multinacional para realizar determinados ajustes extracontables con el objeto

⁵⁵ Art. 48(1)(b) de la CM.

⁵⁶ En concreto, Estados Unidos tiene atribuidos 486 puntos, siendo la jurisdicción con puntuación más elevada. La siguiente, China, no llega a los 100 puntos (94) y Hong Kong, tercera en la lista tampoco llega a los 90 puntos (88). A efectos prácticos, esto supone que no pueda adoptarse la CM en ningún caso si Estados Unidos no lo aprueba.

⁵⁷ Vanderwolk, J. (2024), «The United States Position on the Inclusive Framework's Two Pillars», *supra* n. 8, p. 89.

⁵⁸ Brauner, Y. (2022), «Agreement? What Agreement? The 8 October 2021 OECD Statement in Perspective», *Intertax*, vol. 50, núm. 1, pp. 2 y ss.

de determinar la facturación relevante a efectos fiscales. En la propuesta se identifican determinados estándares contables que son considerados aceptados a efectos de que los grupos multinacionales puedan elaborar sus estados financieros y aplicar los ajustes correspondientes⁵⁹.

La inclusión dentro del ámbito de aplicación de la Cuantía A requiere el cumplimiento de dos test. En primer lugar, se aplica el test de facturación (*revenue test*). Este test establece como umbral para la inclusión en la Cuantía A una facturación superior a los 20.000 millones de euros⁶⁰. La CM establece la revisión de este umbral en un periodo de siete años para valorar su reducción a los 10.000 millones de euros.⁶¹ En cualquier caso, debe notarse que los trabajos previos partían de un importe de facturación notablemente inferior, 750 millones de euros, coincidente con el umbral fijado para la aplicación del Pilar 2 y las reglas de información país por país (*country-by-country reporting*)⁶².

En segundo lugar, se establece el denominado test de rentabilidad (*profitability test*). En este test se calcula la rentabilidad sobre ventas, determinada por la ratio entre el volumen de beneficios antes de impuestos del grupo consolidado y su nivel de facturación⁶³. Para aplicar la Cuantía A es necesario que esta ratio supere el 10%⁶⁴. Además, se establecen reglas para evitar que la superación de este umbral en un ejercicio aislado determine necesariamente la sujeción a la Cuantía A. Para ello se establece que el test de rentabilidad debe haberse cumplido en, al menos, dos de los cuatro ejercicios anteriores, además del ejercicio en cuestión, o superarse en promedio en el ejercicio en cuestión y los cuatro anteriores, excluyendo la consideración de las pérdidas a estos efectos⁶⁵. De este modo, se exige que la rentabilidad superior al 10% no sea excepcional para determinar la sujeción a la Cuantía A.

Estas reglas se completan con una cláusula de segmentación obligatoria, dirigida a aplicar la Cuantía A a aquellos grupos multinacionales en que un segmento de las actividades del grupo supere los umbrales individualmente, pero no el global de la empresa multinacional⁶⁶. Se trataría de casos en que una mul-

59 Art. 2(a) de la CM.

60 Art. 3(1)(a) de la CM. Este test se realiza sobre la cifra neta de negocio del grupo multinacional ajustada, antes de llevar a cabo las exclusiones por sectores (extractivo, financiero o de defensa) y por jurisdicciones con negocios domésticos autónomos. El umbral la cifra de negocio se prorratea en el caso de que los estados financieros se emitan con una periodicidad inferior al año natural. Sobre ello, véase la Declaración Explicativa de la CM, párrafos 153-156

61 OCDE (2021), *Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*, *supra*, n. 2. Este procedimiento se contiene en el art. 43 de la CM al que se remite el art. 3(9) de la propia CM.

62 El incremento del volumen de facturación sobre las primeras propuestas, que lo fijaban en 750 millones de euros supone que solo 500 multinacionales a nivel mundial cumplan este test. Devereux, M.; Simmler, M. (2021), «Who Will Pay Amount A?», *EconPol Policy Brief*, núm. 36, p. 7.

63 Art. 3(1)(b) de la CM.

64 El empleo de este indicador, en lugar de otros indicadores de rentabilidad, parece tener su justificación en que la Cuantía A únicamente afecte a empresas que tienen un volumen de rentabilidad excepcional, que se entiende que corresponde con los beneficios derivados de las sinergias por el uso de intangibles en la economía digital que permiten una rentabilidad mucho mayor que la que se puede obtener en la industria tradicional al poder llegar a mercados mucho mayores incurriendo en volúmenes de costes mucho menores. Brauner, Y. (2022), «Agreement? What Agreement? The 8 October 2021 OECD Statement in Perspective», *supra* n. 58, pp. 2 y ss.

65 Art. 3(2) de la CM.

66 Art. 3(6) y Anexo C, sección 4 de la CM.

tinacional desarrolla actividades con un alto volumen de rentabilidad y otras actividades con una rentabilidad menor, que determinan que su rentabilidad global sea inferior al umbral del 10%. En estos supuestos, si existe un segmento identificado a efectos contables, se valorará la aplicación de los criterios para la sujeción a la Cuantía A respecto del segmento concreto, determinando que sean los beneficios atribuibles a dicho segmento los que se encuentren sujetos a esta cuantía.

Finalmente, el ámbito subjetivo de aplicación de la Cuantía A se completa con la exclusión de determinadas entidades y actividades. Así, se excluyen las organizaciones internacionales, entidades públicas o sin ánimo de lucro, entre otras⁶⁷. Además, de acuerdo con la CM, se excluyen de la sujeción de la cuantía A las actividades extractivas, financieras reguladas, de defensa y los negocios puramente locales. En relación con las tres primeras exclusiones, la convención establece un sistema para la determinación de qué actividades se consideran excluidas y cómo se aplica esta exclusión a las empresas multinacionales a efectos del cálculo de los test de facturación y de rentabilidad⁶⁸. La exclusión relativa a los negocios puramente locales tiene por objeto el de excepcionar la aplicación de la Cuantía A a aquellas partes de la multinacional que se puedan considerar aisladas del resto de la empresa por desarrollarse de modo autónomo en una determinada jurisdicción. La CM especifica cómo se determina el umbral de autonomía teniendo en cuenta la operativa con clientes y proveedores locales y el volumen de operaciones vinculadas que realicen⁶⁹.

4.3. La base imponible de la Cuantía A

La Cuantía A atribuible a cada Estado se determina a través de una operativa con cuatro fases diferenciadas. En primer lugar, se determina el importe global de la Cuantía A a repartir. A continuación, se determina el volumen de ingresos atribuibles a cada Estado y se analiza si se supera el umbral mínimo establecido para que un Estado tenga derecho a gravar dicha cuantía. En tercer lugar, se procede a la distribución proporcional de la cuantía A. Finalmente se aplican las reglas de puerto seguro sobre las actividades de marketing y distribución encaminadas a evitar el doble gravamen del beneficio residual por parte de los Estados de mercado. La propuesta incluye reglas para determinar qué entidad del grupo multinacional estaba obligada a gestionar este reparto y a proceder a su pago.

La determinación de la Cuantía A parte de la existencia de una rentabilidad sobre ventas superior al 10%. La Cuantía A genera una base imponible a repartir entre los distintos Estados en que opera la multinacional equivalente a un 25% del excedente de beneficios sobre el 10% de rentabilidad⁷⁰. A modo de ejemplo, si una multinacional tuviera un beneficio antes de impuestos de 4.000 millones

67 Art. 2(r) de la CM.

68 Apartados 4, 5 y 8 del art. 3 de la CM. En la propuesta se establecen pruebas autónomas para estos tipos de empresas con el objeto de determinar su sujeción o no a la Cuantía A (Anexo C de la CM).

69 Sección 5 del Anexo C de la CM.

70 Art. 2(d) de la CM.

de euros y una facturación de 25.000 millones de euros, su rentabilidad sobre ventas sería del 16%. La cuantía A sería el 25% de la rentabilidad que excede del 10%. En este caso, el exceso sobre el 10% es un 6% de rentabilidad (1.500 millones de euros), por lo que la Cuantía A sería equivalente a un 1,5% de la rentabilidad de la empresa. Aplicando esa magnitud a la facturación de la empresa, la Cuantía A resultaría en una base imponible a repartir entre los distintos Estados de 375 millones de euros para esta multinacional. Debe tenerse en cuenta que la parte de la Cuantía A atribuible a cada país es una nueva base imponible que los Estados podrán gravar aplicando sus tipos de gravamen generales o específicos⁷¹.

En segundo lugar, ya determinado el importe de la Cuantía A a repartir se debe calcular la atribución de esta partida a cada uno de los Estados en que opera la entidad. La atribución de la Cuantía A a cada jurisdicción requiere que la multinacional registre el volumen de ventas en cada territorio aplicando unas reglas de localización previstas en la convención para cada tipo de actividad⁷². De este modo, por ejemplo, si una empresa vende productos tangibles, la venta se entenderá localizada en el territorio en que se produzca la entrega del bien. En el caso de productos digitales, se deberá atender a la localización del usuario para determinar a qué jurisdicción se debe atribuir esta venta. En otros casos, por ejemplo, en la intermediación entre demandantes y oferentes, los ingresos por estas actividades se reparten por mitades entre las jurisdicciones de localización del comprador y del vendedor. En el caso de ingresos publicitarios online, la generación de los ingresos se entiende realizada en los territorios donde se produce el acceso a la publicidad. La convención incluye otros criterios de localización para otros tipos de actividades.

En tercer lugar, tras calcular el volumen de ingresos atribuibles a cada jurisdicción, se comprueba si el nivel de ingresos obtenido por la multinacional alcanza un umbral mínimo. Este umbral es de un millón de euros⁷³, aunque se reduce a los 250.000€ para aquellas jurisdicciones en que el volumen del Producto Interior Bruto no supere los 40.000 millones de euros. Por debajo de estos umbrales, la jurisdicción en cuestión no tendrá acceso al reparto de la Cuantía A.

La Cuantía A se reparte en proporción a las ventas en cada Estado, repartiéndose a cada jurisdicción su proporción de la Cuantía A en función de las ventas globales⁷⁴. De este modo, se evita que la existencia de jurisdicciones en que las ventas no alcancen el umbral mínimo pueda suponer que la Cuantía A a atribuir a una jurisdicción supere el porcentaje que le correspondería sobre las ventas globales. Además, el importe de la Cuantía A a atribuir se puede ver reducido por dos elementos que tratan de evitar de modo preventivo el doble gravamen de los beneficios residuales de la multinacional.

En primer lugar, se establece una cláusula denominada como de puerto seguro para actividades de marketing y distribución. Esta cláusula trata de evitar que los beneficios residuales que forman parte de la Cuantía A se puedan

71 Declaración Explicativa de la CM, párrafo 189.

72 Art. 7 de la CM.

73 Art. 8 de la CM.

74 Art. 5(1) de la CM.

gravar dos veces por una jurisdicción cuando en dicho territorio la multinacional desarrolle funciones de distribución o comercialización que puedan ser gravadas por esa jurisdicción. Se trata básicamente de un mecanismo para evitar que en la atribución de beneficios a la filial o EP local por parte de la jurisdicción de su situación se graven más beneficios que los correspondientes a las funciones de comercialización o distribución desarrolladas, de modo que parte del beneficio residual ya se gravará por dicha jurisdicción.

La cláusula del puerto seguro únicamente se aplica si el importe de la Cuantía A que se atribuye a la jurisdicción supera los 50 millones de euros⁷⁵. En tal caso, se calcula el importe del puerto seguro y se compara con los beneficios ya gravados por dicha jurisdicción de modo que, si el importe de los beneficios ya gravados excede del puerto seguro, se reduce el importe de la Cuantía A atribuible en dicho exceso en tanto que pueda atribuirse el exceso a un empleo de los intangibles que generan dicho beneficio residual.

El puerto seguro se determina como el mayor entre la aplicación de un coeficiente del 3% a la cifra de negocio de la multinacional en la jurisdicción o la aplicación del retorno sobre amortizaciones de elementos materiales y salarios de la multinacional al importe de los propios salarios y amortizaciones derivados de la jurisdicción⁷⁶. Con ambos métodos se trata de aproximar un resultado fijo que es el debería derivarse de estas actividades, de modo que, si la base imponible gravada por la jurisdicción excede dicho importe, se entiende que esta jurisdicción captura beneficios residuales a través del gravamen de las actividades de comercialización y distribución.

Al exceso que resultara de la comparación entre el puerto seguro y los beneficios ya gravados se le aplica un coeficiente adicional para tratar de aproximar el volumen de beneficios atribuibles al empleo de intangibles⁷⁷. El coeficiente general es del 35%, pero se ve incrementado al 90% si el volumen de amortizaciones de elementos materiales y salarios sobre ventas imputables a la jurisdicción es inferior al 75% de volumen de amortizaciones de elementos materiales y salarios sobre ventas del grupo. Obviamente, esto supone que en dicha jurisdicción el volumen de ingresos se está generando en una mayor medida mediante la explotación de otros elementos distintos de los materiales y humanos. Finalmente, hay un coeficiente reducido para las jurisdicciones de bajo nivel de renta.

Por último, la Cuantía A atribuible a una jurisdicción se ve reducida en un importe equivalente al resultante de aplicar las reglas que obligarán a dicha jurisdicción a eliminar la doble imposición sobre rentas incluidas en la Cuantía A respecto de jurisdicciones no incluidas dentro de la CM o incluidas dentro de un CDI con otras jurisdicciones participantes en la CM⁷⁸. De este modo, se evita que la jurisdicción afectada grave a través de la Cuantía A rentas que no corresponderían de acuerdo con otros tratados internacionales.

⁷⁵ Art. 5(1)(b) de la CM.

⁷⁶ Art. 5(2)(c) de la CM.

⁷⁷ Art. 5(1)(d) de la CM.

⁷⁸ Art. 4(2) de la CM.

4.4. Reglas de eliminación de la doble imposición

Finalmente, la Cuantía A se completa con reglas para eliminar la doble imposición que surge como consecuencia del reparto global de los derechos de imposición sobre esta parte del beneficio residual. Debe tenerse en cuenta que no es un objetivo del Pilar 1 el de imponer una mayor carga fiscal a las empresas multinacionales, sino el que repartir los derechos de imposición⁷⁹, reubicando los derechos de las jurisdicciones en que se localiza la mayor parte del beneficio residual, normalmente porque los intangibles generadores de valor se encuentran ubicados en dichos territorios, a las jurisdicciones de mercado, que son incapaces de gravar los beneficios de estas empresas al no disponer de una presencia física en su territorio.

De cara a eliminar la doble imposición sobre la Cuantía A, la propuesta partía de la identificación de las jurisdicciones que reúnen determinados requisitos para ser incluidas dentro de las obligadas a eliminar la doble imposición⁸⁰ y, dentro de estas, calculaba dónde se ubicaba el mayor volumen de los beneficios residuales de la multinacional a través del cálculo del retorno sobre salarios y amortizaciones que obtiene la multinacional en cada jurisdicción en que está presente⁸¹. Tras calcular este retorno, se establece un sistema de jerarquización de las distintas jurisdicciones para ordenar qué jurisdicciones van a tener, en primer lugar, la obligación de eliminar la doble imposición.

La propuesta ordenaba a las distintas jurisdicciones y establecía distintos niveles en que se agrupaban las jurisdicciones de cara a establecer sus obligaciones de eliminación de la doble imposición⁸². En el primer nivel, la eliminación de la doble imposición se realiza en cascada, de modo que las jurisdicciones obligadas proceden a eliminar la doble imposición reduciendo su volumen de retorno sobre salarios y amortizaciones hasta alcanzar el nivel de retorno de las siguientes jurisdicciones, momento en que todas comienzan a eliminar la doble imposición de modo conjunto. En los niveles posteriores, en la medida en que los volúmenes de retorno sobre salarios y amortizaciones son más bajos, se realiza la eliminación de la doble imposición de modo proporcional. Debe tenerse en cuenta que en el primer nivel se encuentran las jurisdicciones en que se obtiene un retorno sobre salarios al menos 15 veces superior al retorno general de la multinacional.

En la CM se establece que la doble imposición sobre la Cuantía A se eliminará mediante la aplicación del método del crédito, la deducción de los impuestos extranjeros de la base imponible de las empresas residentes en las jurisdicciones obligadas a eliminar la doble imposición o mediante la devolución de directa de los impuestos extranjeros⁸³. El método de exención no se considera como

79 OCDE (2020), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, p. 135

80 El art. 10 de la CM señala cuáles son los criterios para identificar qué jurisdicciones son las elegibles para eliminar la doble imposición.

81 Art. 11 de la CM.

82 Art. 12 de la CM.

83 Ibid.

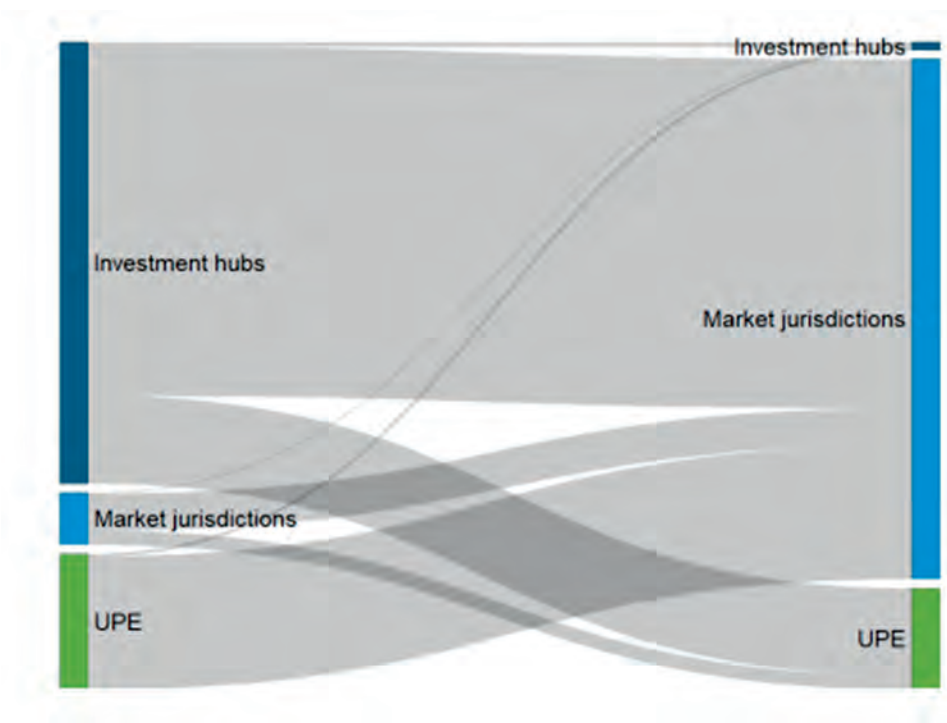
un método posible para eliminar la doble imposición en relación con la Cuantía A probablemente porque su aplicación sobre entidades individuales del grupo ubicadas en las jurisdicciones en que se debe eliminar la doble imposición no aseguraría que se eliminaran los solapamientos de gravamen que pueden ocurrir por ser gravadas otras entidades del grupo.

4.5. Recapitulación: ¿qué se trataba de solucionar con la Cuantía A?

Como he señalado, la economía digital presenta tres retos para la aplicación de las reglas del reparto de los derechos de imposición a nivel transfronterizo: 1) los Estados de la fuente difícilmente pueden gravar los beneficios obtenidos en su territorio en la medida en que no es necesaria la presencia física en su territorio; 2) los beneficios de las empresas digitalizadas pueden derivarse en gran medida a cualquier jurisdicción en la medida en que se derivan de la explotación de intangibles fácilmente reubicables; y 3) se deriva el valor no solo de los activos de titularidad de la propia empresa, sino también de sus propios usuarios y consumidores. La Cuantía A, aunque aplicable a todo tipo de empresas, salvo aquellas de los sectores excluidos, tiene la virtud de redistribuir los derechos de imposición sobre parte de los beneficios de las empresas multinacionales superando las limitaciones de nuestro sistema tradicional al considerar los grupos consolidados como único contribuyente y optando por la aplicación de un sistema formular que incluye como factor de referencia para la atribución de derechos de imposición el origen de los ingresos de la empresa multinacional desde una perspectiva del destino.

De este modo, se logra responder a estos tres retos mediante unas reglas de reparto de los derechos de imposición que permiten que los Estados del mercado puedan gravar las rentas derivadas de la operación de las empresas digitales en su territorio. De acuerdo con la propia OCDE, el efecto de la Cuantía A es el de desplazar derechos de imposición que actualmente se encuentran en jurisdicciones intermedias en favor de los Estados de mercado, que ven una ganancia neta derivada de la aplicación de este sistema.

Tabla 1. Redistribución de los derechos de imposición a través de la Cuantía A⁸⁴



Sin perjuicio de los efectos económicos a los que me referiré más adelante, lo cierto es que las reglas de la Cuantía A no dejan de ser excesivamente complicadas en su aplicación y comprobación. Como se puede advertir, la Cuantía A supone una capa de imposición adicional a la del Impuesto sobre Sociedades local que impone unos costes de cumplimiento desproporcionados para las empresas afectadas. Del mismo modo, es dudoso que los distintos Estados puedan comprobar la realidad del importe de la Cuantía A, de modo que, en muchos casos, la cuantificación que haga la empresa será, en el mejor de los casos, controlada por la Administración tributaria del Estado de la matriz última, sin que el resto de los Estados que reciban derechos de imposición lleguen a comprobar siquiera la realidad del cálculo del importe de la Cuantía A que se les otorga. Quizás podría haberse planteado una extensión del sistema formular para las empresas afectadas que les permitiera optar por la aplicación de un único sistema de gravamen que evitara la duplicidad y solapamiento entre la imposición local y la aplicación de la Cuantía A de tal manera que redujera los costes de cumplimiento al menos para las empresas afectadas.

84 De: O'Reilly, P. et al. (2023), «Update to the economic impact assessment of Pillar One: OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project», *OECD Taxation Working Papers*, núm. 66, OECD Publishing, p. 34.

Además, debe tenerse en cuenta que la condición para poder tener acceso a la Cuantía A implica la eliminación de los impuestos sobre servicios digitales que hubieran podido adoptar los distintos Estados parte, por lo que la ganancia de recaudación derivada de la aplicación de la Cuantía A deberá analizarse teniendo en cuenta la pérdida derivada de la eliminación de estos impuestos. En este sentido debe tenerse también en cuenta que la aplicación de la Cuantía A, aunque no es objeto de este trabajo, impone que los Estados parte se someten a sistemas de arbitraje obligatorios sobre la aplicación de la propia Cuantía A y otras cuestiones conexas como puede ser la existencia de un EP. Aunque dicho arbitraje no es obligatorio en la propuesta para algunas jurisdicciones en vías de desarrollo, lo cierto es que impone una cesión de soberanía que puede ser cuestionable.

Por último, la necesidad de que Estados Unidos aprobara la propuesta para que pueda ser aplicable es obviamente el aspecto más débil de la propuesta. El acceso de Estados Unidos al compromiso determinó importantes modificaciones en el ámbito de aplicación de la propuesta. En la medida en que más del 40% de las multinacionales afectadas tienen su matriz última en dicho territorio, es difícilmente aplicable un sistema multilateral sin que Estados Unidos acepte la medida. A este respecto, desde la perspectiva estadounidense, se ha sugerido que la aplicación de la Cuantía A supondría una pérdida recaudatoria neta para Estados Unidos que no se produce con la aplicación de los impuestos sobre servicios digitales por parte de los distintos Estados⁸⁵. Quizás este aspecto sea el más complicado de gestionar desde una perspectiva política para que esta medida pueda, algún día, salir adelante. Es por ello por lo que procede analizar la propuesta de la ONU para desarrollar un nuevo marco en la fiscalidad internacional a través de una solución para el gravamen de la economía digital basada en el art. 12B incluido en el MCONU en 2021.

5. El art. 12B del MCOCNU

A pesar de que el MCONU ha sido considerado tradicionalmente como un modelo secundario tras el MCOCDE como consecuencia de la posición inicial de liderazgo de la OCDE y de los mayores recursos destinados desde esta organización a la elaboración del Modelo de CDI y a otros aspectos, lo cierto es que en sus últimas versiones ha destacado por la adopción de importantes innovaciones frente a lo previsto en el MCOCDE. Estas innovaciones se han plasmado en la incorporación de dos preceptos específicos con el objeto de regular los derechos de imposición sobre las rentas derivadas de la prestación de servicios técnicos, incorporada en la versión de 2017, y la más reciente relativa a la tributación de los servicios digitales automatizados, incorporada en la versión de 2021.

85 Joint Committee on Taxation (2024), *Background and analysis of the taxation of multinational enterprises and potential reallocation of taxing rights under the OECD's Pillar One*, JCX-7-24, pp. 50-51. Disponible en: <https://www.jct.gov/publications/2024/jcx-7-24/> (último acceso: 1 de julio de 2024).

5.1. La tributación de los cánones en el MCONU

Aunque el precepto que interesa a los efectos de este trabajo es el nuevo artículo 12B, referido a la tributación de los pagos por servicios digitales automatizados, antes de analizar su contenido es necesario hacer referencia a su ubicación y relación con otros dos preceptos: el artículo 12, relativo a los cánones y el artículo 12A relativo a los servicios técnicos.

El artículo 12 del MCONU, de modo similar a su equivalente en el MCOCDE, regula la tributación de los cánones o regalías. Dentro de esta categoría, el artículo 12.3 del MCONU incluye las rentas procedentes de la cesión de los derechos de uso sobre determinados derechos de propiedad industrial e intelectual, informaciones relativas a experiencias científicas, comerciales o industriales y, a diferencia de lo que prevé el MCOCDE, las rentas procedentes de la cesión de derechos de uso sobre determinados equipos industriales, comerciales o científicos⁸⁶.

Además de ampliar el ámbito de aplicación del precepto relativos a los cánones, el MCONU establece una diferencia fundamental en la política de reparto de los derechos de imposición sobre esta clase de rentas al proponer una regla de tributación compartida limitada a diferencia de la cláusula de tributación exclusiva en residencia que prevé el MCOCDE⁸⁷. En consecuencia, la previsión contenida en el MCONU supone que el Estado de la fuente tiene el derecho a gravar, de forma limitada, estas rentas.

De este modo, en el MCONU, a diferencia del MCOCDE, la regla distributiva aplicable a los cánones implica su tributación compartida limitada, de modo que el Estado de residencia del pagador del canon tiene derecho a gravar de modo limitado el pago que se realiza. Este gravamen se realiza sobre el importe bruto del canon, normalmente en forma de retención, siendo el pagador de las rentas el responsable de retener el importe del gravamen e ingresarlo en la hacienda pública⁸⁸. Debe notarse que esta regla es únicamente aplicable cuando el canon o regalía no está vinculado a un EP o base fija del perceptor en el mismo Estado del pagador. En dicho caso, la regla aplicable será la correspondiente a los beneficios empresariales (artículo 7 MCONU) o a los servicios profesionales independientes (artículo 14 MCONU), de modo que estas rentas tributarán de modo compartido en ambos Estados, sin que sea aplicable una limitación al tipo de gravamen que pueda imponer el Estado de la fuente⁸⁹.

Debe tenerse en cuenta que esta regla de tributación es una importante desviación frente a la regla general de tributación de los beneficios empresariales. Las rentas comprendidas dentro del concepto de cánones y regalías pueden ser una categoría de beneficios empresariales en función de la persona que lleva a cabo la cesión de uso y su vinculación a la ordenación de medios por cuenta propia. Esto implica que, en ausencia de un EP o de una base fija, si una renta

⁸⁶ Debe tenerse en cuenta que estas rentas se encontraban reguladas dentro del artículo 12 del MCOCDE en sus versiones de 1963 y 1977. Comentarios al artículo 12 del MCOCDE, párrafo 9.

⁸⁷ Se trata del artículo 12.2 del MCONU.

⁸⁸ Comentarios al artículo 12 del MCONU, párrafo 5.

⁸⁹ Artículo 12.4 del MCONU.

es incluida dentro de los cánones o regalías pueda ser gravada por el Estado de la fuente, aunque de modo limitado; mientras que, si no encajara en dicho concepto y le fuera aplicable la regla de tributación general de los beneficios empresariales, la renta sería gravada únicamente por el Estado de la residencia del perceptor.

Esta asimetría entre ambos preceptos ha sido la causa histórica del interés en la delimitación de qué rentas pueden ser consideradas dentro de la regla especial de tributación de los cánones o regalías⁹⁰. Del mismo modo, es habitual encontrar en la red de CDIs supuestos en los cuales los países han negociado la ampliación del concepto de canon con el objeto de incluir otro tipo de rentas no cubiertas inicialmente por el precepto, como pueden ser los rendimientos por la cesión de derechos de imagen, las rentas procedentes de los servicios de asistencia técnica o determinados servicios profesionales⁹¹.

5.2. La tributación de los servicios técnicos en el MCONU

Estas tendencias fueron la motivación por la cual, en 2017, la ONU incluyó un nuevo precepto, el artículo 12A, en el modelo. Este nuevo precepto regula el reparto de los derechos de imposición sobre las rentas derivadas de la prestación de servicios técnicos. Este precepto supone una importante desviación frente a los principios de tributación de las rentas derivadas de la realización de actividades empresariales o profesionales a nivel transfronterizo. Como se ha advertido al comienzo de este trabajo, la regla general en relación con esta clase de rentas es su tributación exclusiva en el Estado de residencia del empresario o profesional que realiza la actividad empresarial o profesional, únicamente excepcionándose esta regla en aquellos casos en que la realización de estas actividades implicara una presencia física en el territorio del otro Estado que superara los umbrales del EP, en el caso de los beneficios empresariales del artículo 7 del MCOCDE o MCONU, o de la base fija, en el caso del desaparecido artículo 14 del MCOCDE y actual artículo 14 del MCONU.

El artículo 12A del MCONU supone un cambio de paradigma al establecer que las rentas derivadas de la prestación de los servicios técnicos puedan ser gravadas en el Estado de la fuente en aquellos casos en que el prestador del servicio no disponga de presencia en el Estado de la fuente⁹². En estos casos se establece como punto de conexión la residencia del pagador del servicio⁹³. Esta regla únicamente se aplica en aquellos casos en que el servicio no se haya prestado desde un EP o base fija del prestador en el propio Estado de la fuente,

90 Valta, M.; Langner, S. (2022), «Article 12. Income from Royalties», en Reimer, E.; Rust, A. (eds.), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, 5ª ed., Wolters Kluwer, §§ 85 y ss.

91 Un caso interesante en la red de CDI española es el del CDI con Costa Rica (2004), cuyo artículo 12, a la luz de las previsiones del Protocolo, incluye dentro del concepto de canon los pagos por la prestación de servicios profesionales en el ámbito legal, administrativo o financiero. Es claro que estos servicios, en la normalidad de los casos, se regularían por lo previsto en el artículo 7 o 14, en su caso.

92 Martín Jiménez, A. (2022), *Article 12A (UN Model): Fees for Technical Services*, Global Topics. International Bureau of Fiscal Documentation, §1.1.1.1. Disponible en <https://research.ibfd.org/> (Último acceso: 1 de julio de 2024).

93 Artículo 12A.2 del MCONU.

supuesto en que se aplicarán las reglas de los artículos 7 o 14 MCONU, respectivamente⁹⁴. También es de aplicación el artículo 12A en aquellos casos en que el pago del servicio se soporta por un EP o por una base fija del pagador⁹⁵. En estos casos, el Estado de situación del EP o base fija operará como el Estado de la fuente, sin que el Estado de residencia del pagador del servicio pueda gravar estos pagos.

El artículo 12A MCONU se aplica las remuneraciones por la prestación de cualquier servicio administrativo, técnico o de consultoría⁹⁶. El MCONU excluye los pagos de esta naturaleza que tengan lugar entre un empleador y su empleado, los que tengan lugar para la impartición de clases en una institución educativa o por la impartición de clases por parte de una institución educativa y aquellos que se realicen por personas físicas que se destinen a un uso personal⁹⁷. Desde un punto de vista negativo, este precepto se ve delimitado por los artículos 15 (servicios personales dependientes), 18 (pensiones) y 19 (servicios gubernamentales) del MCONU en la medida en que se excluyen los pagos a empleados, incluyendo los pagos de pensiones⁹⁸. El apartado 2 del artículo 12A del MCONU también excluye la aplicación de este precepto en el caso de rentas que estén comprendidas en los artículos 8 (transporte internacional aéreo y marítimo), 16 (remuneración de administradores) y 17 (profesionales del espectáculo y deportistas) del MCONU, cuya aplicación es preferente⁹⁹.

Los comentarios al artículo 12A del MCONU tratan de aclarar qué servicios se entienden comprendidos dentro de este precepto. El elemento central para considerar que un servicio tiene carácter técnico es que el servicio involucre la prestación de conocimientos, habilidades y experiencias especializadas. Así, los comentarios señalan que: *«los servicios deben de implicar la aplicación de conocimiento especializado, habilidad y especialización por parte del prestador del servicio, en nombre de un cliente, o la transmisión de conocimientos, habilidades o especialización al cliente, que no sea la transferencia de información cubierta por la definición de "regalías" en el apartado 3 del Artículo 12. Servicios de naturaleza rutinaria que no implican la aplicación de tal conocimiento especializado, habilidad o especialización, no entran dentro del alcance del Artículo 12ª»*¹⁰⁰. En este sentido, se señala que se incluirían los servicios de dirección en tanto *«que implica la aplicación de conocimiento, habilidad y especialización para el control o administración del desarrollo de una empresa u organización»*, siempre que estos servicios no se desarrollen por empleados, supuesto en que estarían excluidos de este precepto y cubiertos por el artículo 15 del MCONU, o por administradores, supuesto en que estarían cubiertos por el artículo 16 del MCONU¹⁰¹. También se incluyen los pagos por servicios a consultores por asesoría relativa a la dirección o negocios de la empresa en tanto que suponen prestación de servicios especializados¹⁰².

94 Artículo 12A.4 del MCONU.

95 Artículo 12A.5 del MCONU.

96 Artículo 12A.3 del MCONU.

97 Ibid.

98 Comentarios al artículo 12A del MCONU, párrafo 69.

99 Comentarios al artículo 12A del MCONU, párrafo 73.

100 Comentarios al artículo 12A del MCONU, párrafo 62.

101 Comentarios al artículo 12A del MCONU, párrafo 63.

102 Ibid.

Los comentarios señalan que: «[e]l significado ordinario del término "técnicos" incluye la aplicación de conocimientos, habilidades y experiencia especializada con respecto a una ciencia, arte, profesión u ocupación en particular. Por lo tanto, los honorarios percibidos por los servicios prestados por profesionistas regulados, tales como leyes, contabilidad, arquitectura, medicina, ingeniería y odontología serían considerados como honorarios por servicios técnico»¹⁰³. Sin embargo, el ámbito de aplicación del artículo 12A no es coincidente con el artículo 14 (servicios profesionales independientes), sino que incluye también otros servicios que puedan prestar otros profesionales «como farmacéuticos y otros [profesionales] como científicos, académicos, etc. [...] si esos servicios involucran la prestación de conocimientos, habilidades y experiencias especializadas»¹⁰⁴. A estos efectos, el término servicios se debe interpretar de modo amplio, incluyendo las actividades que desarrolle una persona a favor de otra a cambio de un pago determinado¹⁰⁵.

A efectos interpretativos, debe tenerse en cuenta que el artículo 12A evita las referencias a la legislación interna de los Estados contratantes¹⁰⁶. De este modo se logra una definición autónoma convencional de los servicios técnicos a efectos de evitar asimetrías en la aplicación e interpretación del precepto. Debe tenerse en cuenta que este precepto puede solaparse en algunos supuestos con el propio artículo 12 del MCONU en relación con los contratos mixtos o con la transferencia de determinada información.

En cualquier caso, lo fundamental es que los servicios incluidos en el artículo 12A deben implicar la aplicación de conocimientos especializados, habilidades o experiencias en favor de un cliente concreto¹⁰⁷. En supuestos en que el servicio que se presta no implica la aplicación de este conocimiento especializado, habilidad o experiencia a favor del cliente concreto, el pago no se podrá incluir dentro del artículo 12A del MCONU, sino que serán aplicables, en su caso, los artículos 7 o 14 del MCONU. Así, por ejemplo, determinados servicios que se presten sobre la base de unos conocimientos técnicos previos que no se apliquen de modo singular al cliente concreto, no darán lugar a honorarios por servicios técnicos.

Ejemplos de esta clase de servicios serían servicios prestados por instituciones financieras o aseguradoras que no impliquen la aplicación de conocimientos especializados, habilidades o experiencias a favor de un cliente particular, sino que sean servicios que se presten de forma generalizada sobre la base del conocimiento técnico de la entidad prestadora, pero sin adaptarlos para el cliente concreto. De este modo, los servicios prestados de forma rutina-

103 Comentarios al artículo 12A del MCONU, párrafo 64.

104 Comentarios al artículo 12A del MCONU, párrafo 65.

105 Comentarios al artículo 12A del MCONU, párrafo 84.

106 Comentarios al artículo 12A del MCONU, párrafo 68. En contra, Báez Moreno, A. (2021), «Because Not Always B Comes after A: Critical Reflections on the New Article 12B of the UN Model on Automated Digital Services», *World Tax Journal*, vol. 13, núm. 4, pp. 504 y ss. Este autor plantea que la definición de servicios técnicos en este precepto no debería ser considerada autónoma respecto de las legislaciones de los Estados contratantes.

107 Comentarios al artículo 12A del MCONU, párrafo 95.

ría estarían cubiertos por los artículos 7 o 14 del MCONU, tributando de modo exclusivo en el Estado de la residencia de entidad o persona prestadora, salvo en aquellos casos en que tuviera un EP o base fija desde el que se prestara el servicio¹⁰⁸.

Por lo tanto, este precepto tiene relevancia a efectos de distribuir los derechos de imposición entre los servicios técnicos que se presten a distancia o que impliquen un desplazamiento que no llegue a superar el umbral del EP o la base fija, en su caso¹⁰⁹. A efectos del presente trabajo, esto significa que los servicios técnicos prestados por vía electrónica se podrían ver afectados por este precepto, de modo que, si una entidad de un Estado contratante presta un servicio técnico por vía electrónica, en la medida en que el pagador de la renta sea una entidad o un profesional actuando como tal y el servicio no se beneficie de la exención prevista para servicios educativos, el pago correspondiente podrá ser gravado por el Estado de la fuente de acuerdo con los límites que se hayan negociado¹¹⁰.

De este modo, el artículo 12A del MCONU supera el paradigma del umbral del EP (y de la base fija, en su caso) para permitir el Estado del pagador pueda gravar los pagos por los servicios técnicos prestados por empresas y profesionales no residentes. Sin perjuicio de las limitaciones que hemos señalado, este precepto ya permitiría gravar algunos servicios prestados por vía electrónica en tanto cumplan los requisitos para ser considerados como servicios técnicos, es decir, sean servicios que impliquen la aplicación al cliente de conocimientos especializados, habilidades o experiencias.

Aunque en este precepto pueden incluirse servicios prestados por vía electrónica¹¹¹, lo cierto es que el alcance de este precepto no supone que el volumen principal del comercio electrónico actual se pudiera ver afectado, puesto que la gran mayoría de los servicios digitales actuales no cumplirían los requisitos para ser considerados como servicios técnicos, sino que tienen carácter rutinario, es decir, son servicios que se construyen sobre conocimientos especializados, pero que no se aplican al cliente concreto, como pueden ser los servicios de publicidad online, intermediación o de *cloud computing*. Sin embargo, este escenario ha cambiado drásticamente con la inclusión en 2021 del artículo 12B en el MCONU, el cual regula el reparto de los derechos de imposición sobre los servicios digitales automatizados.

108 Comentarios al artículo 12A del MCONU, párrafo 90.

109 Martín Jiménez, A. (2022), *Article 12A (UN Model): Fees for Technical Services*, supra n. 92, §1.1.2.2. De acuerdo con este autor, la justificación para este gravamen se encuentra en la erosión de bases imponibles que se puede producir a través de la deslocalización de servicios.

110 Por el contrario, Báez Moreno aboga por la posibilidad de incorporar también los servicios digitales que pudieran ser calificados como rutinarios, es decir, los automatizados, dentro de este precepto, pues, en su opinión, no dejan de ser servicios técnicos. Como señala el autor, la limitación del ámbito de aplicación del artículo 12A parece forzada, pues debería aplicarse sin problema a esta clase de servicios. Báez Moreno, A. (2021), «Because Not Always B Comes after A: Critical Reflections on the New Article 12B of the UN Model on Automated Digital Services», supra n. 106, pp. 529 y ss.

111 Martín Jiménez, A. (2022), *Article 12A (UN Model): Fees for Technical Services*, supra n. 92, §1.1.2.2.

5.3. La tributación de los servicios digitales automatizados en el MCONU

5.3.1. Aspectos previos

En 2021 el MCONU incluyó un precepto específico para regular el reparto de los derechos de imposición sobre los rendimientos derivados de la prestación de servicios digitales automatizados. Como se ha señalado, el MCONU ha sido pionero en relación con estos extremos, ya que no existe precedente de un modelo de CDI que haya previsto la regulación de estos aspectos¹¹².

El artículo 12B del MCONU regula la distribución de los derechos de imposición sobre las rentas y pagos por razón de la prestación de servicios digitales automatizados. De acuerdo con el apartado 5 del precepto, se incluye dentro de su ámbito de aplicación *«cualquier servicio prestado en Internet u otra red electrónica, que requiere, en cualquier caso, una intervención humana mínima por parte del prestador del servicio»*. El apartado 6 incluye un listado abierto de servicios comprendidos, que incluye: los servicios de publicidad en línea, el suministro de datos sobre usuarios, los motores de búsqueda en línea, los servicios de plataformas de intermediación en línea, las plataformas de redes sociales, los servicios de contenido digital, los juegos en línea, los servicios de computación en la nube y los servicios de enseñanza en línea estandarizados. Se trata de un listado no exhaustivo, por lo que otros servicios digitales en los que la intervención humana sea mínima, podrán incluirse dentro de su ámbito de aplicación¹¹³.

Los comentarios a este precepto clarifican qué transacciones no se encuentran incluidas en su ámbito de aplicación. A este respecto, los comentarios excluyen que se puedan ver afectados por el artículo 12B del MCONU los servicios profesionales personalizados y los servicios de enseñanza en línea personalizados¹¹⁴.

En ambos casos nos encontramos ante servicios que encajan con la definición de los servicios técnicos previstos en el artículo 12A del MCONU, aun cuando los servicios educativos estarían exentos de gravamen. También se excluyen los servicios de acceso a internet y otras redes electrónicas, las ventas en línea de bienes subyacentes o servicios que no sean considerados como servicios digitales automatizados y las rentas provenientes de la venta de bienes físicos con independencia a su conectividad a la red¹¹⁵.

Este último supuesto incluiría la venta de bienes que tienen capacidad de conectarse a internet para cumplir una determinada función. En la medida en que los pagos por esa determinada función no fueran separables de la venta del bien físico, no existiría una renta a la que le fuera de aplicación el artículo 12B

112 Andrade Rodríguez, B. (2022), *Article 12B (UN Model): Income from Automated Digital Services*, Global Topics. International Bureau of Fiscal Documentation, §1.1.2. Disponible en <https://research.ibfd.org/> (Último acceso: 1 de julio de 2024).

113 Comentarios al artículo 12B del MCONU, párrafo 57.

114 Comentarios al artículo 12A del MCONU, párrafo 60.

115 Artículo 12B.6 del MCONU.

MCONU. El precepto también excluye su aplicación en el caso de que las rentas estén incluidas en el artículo 8 MCONU (transporte aéreo y marítimo internacional)¹¹⁶. En estos casos, las rentas procedentes de los servicios digitales automatizados que se refieran a transporte aéreo y marítimo internacional quedarán excluidas de la aplicación del artículo 12B MCONU, tributando de modo exclusivo en el Estado de residencia de la entidad prestadora del servicio.

La aplicación de este precepto en estos casos se puede ilustrar con un par de ejemplos. Por ejemplo, en el caso de la compra de una aspiradora doméstica con conectividad a internet para ser programada y para visualizar los trabajos de aspirado, la conectividad del aparato a internet se emplea para complementar el uso normal del dispositivo, sin que existan pagos adicionales para poder monitorizar o programar el aspirado. De este modo, es claro que no existiría renta a la cual le fuera de aplicación el art. 12B del MCONU, ya que no puede separarse el servicio digital automatizado del precio por la adquisición del bien.

Frente a ello, en el caso de una consola de videojuegos, es habitual que los fabricantes ofrezcan servicios adicionales para la conexión al juego en remoto o para acceder a determinadas funciones online de la consola. Los pagos por la suscripción a estos servicios se encontrarían incluidos en el artículo 12B del MCONU, mientras que las rentas derivadas de la venta de la consola tributarían de acuerdo con las reglas del artículo 7 del MCONU.

La definición negativa del concepto de servicios digitales automatizados se completa con una regla de exclusión a favor de los artículos 12 y 12A del MCONU. De conformidad con esta regla, la aplicación del artículo 12B MCONU es supletoria a la de los otros dos preceptos referidos, por lo que, si una misma renta pudiera encontrarse cubierta por el artículo 12B MCONU y por el artículo 12 o el artículo 12A, entonces la aplicación de cualquiera de estos dos últimos preceptos excluiría la del artículo 12B MCONU. Debe tenerse en cuenta que esto implica que, en el supuesto de servicios mixtos, puedan ser de aplicación el artículo 12B y el artículo 12 o el artículo 12A del MCONU a distintas fracciones del mismo contrato.

Como se verá, este precepto prevé dos sistemas de imposición para los servicios digitales automatizados. Antes de analizarlos, deben aclararse las reglas de reparto previstas. El artículo 12B MCONU prevé una regla de tributación compartida por la cual el Estado de residencia de quien realiza el pago subyacente al servicio digital automatizado se convierte en el Estado de la fuente¹¹⁷, salvo en aquellos casos en que el pago sea soportado por un EP o base fija, caso en el cual será el Estado de situación del EP o de la base fija el que será considerado Estado de la fuente¹¹⁸.

Por otro lado, la aplicación del artículo 12B MCONU requiere que el prestador del servicio digital automatizado y el pagador sean residentes en distintos Estados o, en el caso de que el pago se soporte por un EP o una base fija, estos se

¹¹⁶ Artículo 12B.2 del MCONU.

¹¹⁷ Artículo 12B.2 del MCONU. Andrade Rodríguez, B. (2022), *Article 12B (UN Model): Income from Automated Digital Services*, *supra* n. 112, §1.1.2.

¹¹⁸ Artículo 12B.9 del MCONU.

encuentren en un Estado distinto al de residencia del prestador¹¹⁹. Esta regla, sin embargo, se excepciona en el caso de que los servicios se presten a través de un EP o una base fija en el Estado del cual proceda la renta derivada de la prestación de servicios digitales automatizados. En dicho caso se aplicarán las previsiones de los artículos 7 y 14 del MCONU¹²⁰.

5.3.2. Sistemas de imposición en el artículo 12B del MCONU.

Como se ha anticipado el artículo 12B MCONU prevé dos sistemas de reparto de los derechos de imposición sobre las rentas derivadas de los servicios digitales automatizados. Se trata, por un lado, de un sistema por defecto, similar al previsto en el artículo 12 y en el artículo 12A MCONU, y, por otro, de un sistema de gravamen más sofisticado, que se asimilaría a la existencia de una presencia gravable por la prestación de servicios digitales automatizados a la cual se atribuyen beneficios a través de sistemas de estimación objetiva o directa.

El sistema de gravamen por defecto es un sistema de tributación basado en la retención sobre los pagos derivados de la prestación de los servicios digitales automatizados. En estos casos, los Estados contratantes han de acordar el tipo de gravamen aplicable, que se impondrá sobre el importe bruto de los pagos, siendo recomendado un tipo entre el 3% y el 4%¹²¹. Para que se aplique el precepto, se requiere que el perceptor del pago sea el beneficiario efectivo de la renta, de modo que no se aplicaría el precepto en aquellos casos en que el perceptor del pago sea un intermediario u otra persona que no tenga el poder de disposición sobre la renta requerido para ser considerado como beneficiario efectivo.

Aparentemente, el precepto no aclara un aspecto clave para la gestión de este gravamen que es la condición que ha de tener el pagador para que pueda ser aplicable la retención¹²². En efecto, el precepto no indica si es necesario que el pagador sea un empresario o profesional que actúe en el marco de sus actividades económicas o si, por el contrario, este gravamen es también aplicable a supuestos en que el pagador sea una persona física que no actúe como empresario o profesional¹²³.

Los comentarios señalan que el precepto es aplicable tanto a los servicios prestados a empresarios o profesionales que actúan como tales como a los servicios prestados a personas físicas para su uso personal¹²⁴. A efectos de imple-

119 Artículo 12B.10 del MCONU.

120 Artículo 12B.8 del MCONU.

121 Artículo 12B.2 del MCONU.

122 Debe tenerse en cuenta que la definición de pagador a estos efectos debe ser clarificada a efectos de aclarar que únicamente debe ser considerada como tal la persona que soporta el pago y no quién materialmente lo realiza, normalmente, por cuenta ajena. Andrade Rodríguez, B. (2021), «Developing Countries and the Proposed Article 12B of the UN Model: Some Known Unknowns», *International Tax studies*, núm. 6, p. 8

123 Andrade Rodríguez, B. (2021), «Developing Countries and the Proposed Article 12B of the UN Model: Some Known Unknowns», *supra* n. 122, p. 12. Como señala esta autora, a diferencia del artículo 12A, las reglas del artículo 12B se han diseñado para ser aplicables también a los pagos por parte de particulares.

124 Comentarios al artículo 12A del MCONU, párrafo 63.

mentar este gravamen, los comentarios señalan que se pueden buscar mecanismos de colaboración con los intermediarios financieros que participan en las transacciones a los efectos de que procedan a retener el impuesto correspondiente al servicio digital automatizado o que se puede gestionar este gravamen a través de la propia autoliquidación del prestador del servicio digital automatizado¹²⁵. No obstante lo anterior, los comentarios prevén la posibilidad de que los Estados contratantes puedan optar por dejar exentos de gravamen los pagos derivados de la prestación de servicios digitales automatizados a personas físicas dentro de su esfera personal¹²⁶.

Frente a este sistema de gravamen, el artículo 12B MCONU prevé un sistema de gravamen adicional y opcional para la empresa prestadora de los servicios digitales automatizados. A través de este sistema de imposición, se permite a la empresa no residente ser gravada por base neta sobre sus rendimientos anuales generados en el Estado donde se ubica el pagador de los servicios digitales automatizados¹²⁷. En este caso, el sistema de tributación compartida no establece una limitación al tipo de gravamen aplicable en el Estado de la fuente, sino que se aplicará el tipo de gravamen previsto en su normativa a la base imponible, positiva o negativa, neta de la empresa no residente resultante de la prestación de los servicios digitales automatizados¹²⁸. Se trata de un sistema de solicitud voluntaria por parte del beneficiario efectivo de los pagos que implica que el Estado de la fuente va a determinar una base imponible que se aproxima a la renta neta derivada de la prestación de servicios digitales automatizados en su territorio.

En estos casos, el artículo 12B MCONU parte para la definición de la base imponible de un sistema de estimación objetiva. Este sistema supone que las rentas netas procedentes de la prestación de servicios digitales automatizados se calculan como el 30% de los ingresos brutos por la prestación de servicios digitales en el Estado de la fuente multiplicados por el margen de utilidad aplicables a la prestación de estos servicios. De este modo, se aproxima la renta gravable a un 30% del rendimiento neto global derivado de la prestación de servicios digitales¹²⁹. A estos efectos, el margen de utilidad se obtiene como la razón entre los beneficios contables antes de impuestos anuales del beneficiario efectivo y sus ingresos anuales¹³⁰. Además, los comentarios señalan que deben realizarse determinados ajustes a los resultados con el objeto de incluir los gastos no deducibles a efectos del Impuesto sobre Sociedades, las rentas procedentes de dividendos o las ganancias y pérdidas derivadas de la participación en fondos propios de entidades, entre otros¹³¹.

Además, en aquellos casos en que el beneficiario efectivo de los pagos no lleve a cabo una segmentación de los ingresos por servicios digitales, el pre-

125 Comentarios al artículo 12A del MCONU, párrafo 64.

126 Comentarios al artículo 12B del MCONU, párrafo 65.

127 Artículo 13.3 del MCONU. Andrade Rodríguez, B. (2022), *Article 12B (UN Model): Income from Automated Digital Services*, *supra* n. 112, §4.2.2.

128 Comentarios al artículo 12B del MCONU, párrafo 39.

129 Comentarios al artículo 12B del MCONU, párrafo 40. Andrade Rodríguez, B. (2022), *Article 12B (UN Model): Income from Automated Digital Services*, *supra* n. 112, §4.2.2.

130 Comentarios al artículo 12B del MCONU, párrafo 47.

131 Ibid.

cepto prevé que sea el margen de utilidad global de la entidad el que sea aplicable para determinar la renta que puede ser gravada en el Estado de la fuente¹³². Sin embargo, en los casos en que el beneficiario efectivo forme parte de un grupo de empresas, se prevé que el margen de utilidad aplicable sea el del segmento correspondiente al segmento de servicios digitales automatizados del grupo o, en su defecto, el margen de utilidad del grupo. En cualquier caso, si el margen de utilidad relevante no se encontrara a disposición del Estado de la fuente se prevé que sea aplicable el régimen de tributación por defecto¹³³.

Como veremos, la ONU ha propuesto una vía rápida para la implementación de esta medida en la red de CDI a través de un convenio multilateral que permita la actualización simultánea de los CDI. Aunque no se han establecido fechas concretas para la adopción de este acuerdo multilateral, los trabajos para su adopción fueron anunciados a mediados de 2022¹³⁴.

5.3.3. Valoración del artículo 12B del MCONU

Aunque el art. 12B del MCONU tiene aspectos criticables, especialmente en lo que respecta a los sistemas de gestión para los pagos por personas físicas que no actúen como empresarios o profesionales y a las posibilidades de abuso que presenta su implementación asimétrica¹³⁵, lo cierto es que la valoración general debe ser positiva. El sistema de imposición por defecto puede ser aplicado con cierta facilidad. De hecho, la experiencia con los impuestos sobre servicios digitales puede servir para establecer sistemas de autoliquidación en estos casos o, de modo alternativo, establecer mecanismos de colaboración con los intermediarios financieros¹³⁶.

Obviamente, un sistema de autoliquidación, aunque facilitaría la gestión al no tener que establecer retenciones en el caso de los pagos por personas físicas, podría incrementar de modo exponencial los costes de cumplimiento para las empresas digitales. No obstante lo anterior, se podría optar por establecer umbrales mínimos de gravamen o plantear la competencia entre los dos sistemas de gravamen que propone el precepto de cara a que fueran los operadores los que decidieran si presentar sus autoliquidaciones, y razonablemente optar por la tributación neta, o beneficiarse de un sistema de retención liberatoria sobre la renta bruta obtenida¹³⁷. No obstante, debe notarse que en la aplicación

132 Artículo 12B.4 del MCONU.

133 Ibid.

134 UN Tax Committee (2022). *Tax Consequences of Digitalized Economy*. Disponible en: <https://financing.desa.un.org/what-we-do/ECOSOC/tax-committee/thematic-areas/tax-consequences-digitalized-economy> (Último acceso: 1 de junio de 2023).

135 Mpoha, J.W. (2022), Article 12B of the UN Model (2021): A Simplified Solution for Developing Countries to Tax Income from the Digital Economy?, *Bulletin for International Taxation*, vol. 76, núm. 5, p. 240.

136 Andrade Rodríguez, B. (2021), «Developing Countries and the Proposed Article 12B of the UN Model: Some Known Unknowns», *supra* n. 122, p. 12.

137 Andrade Rodríguez, B. (2022), *Article 12B (UN Model): Income from Automated Digital Services*, *supra* n. 113, §1.1.3. Debe tenerse en cuenta que el sistema de autoliquidación no va necesariamente vinculado con la tributación por base neta, sino que aparentemente puede ser aplicado en el marco del sistema por defecto.

del sistema de tributación neta, como se ha señalado, el criterio seguido para determinar la renta gravable puede implicar un gravamen especialmente elevado en el Estado de la fuente¹³⁸.

En cualquier caso, como se verá, la gran virtud de este precepto es su simplicidad frente a la propuesta del Pilar 1¹³⁹, que puede ser fácilmente gestionada por las distintas jurisdicciones de modo unilateral. Sin embargo, aunque me referiré a los efectos económicos posteriormente, lo cierto es que la opción de que las multinacionales puedan aplicar la modalidad de imposición sobre una renta neta dificulta el control por parte de las jurisdicciones que tengan menos recursos.

Debe tenerse en cuenta que, al atribuir los derechos de imposición al Estado del pago, el art. 12B MCONU solo responde parcialmente a los retos que la economía digital presenta para la fiscalidad internacional. Así, en el caso de la venta de publicidad online o datos de usuarios, mientras que la Cuantía A reconocería derechos de imposición a los Estados en que se encuentran los usuarios como destinatarios de la publicidad de los anunciantes o generadores del valor, en el sistema del art. 12B MCONU el Estado al que se reconocen derechos de imposición es el Estado del pagador de la renta, el anunciante o adquirente de los datos, por lo que no responde a las demandas de los Estados del mercado del mismo modo¹⁴⁰.

En cualquier caso, el mayor problema que presenta el art. 12B quizás ha sido su propia integración con el art. 12A MCONU. A fin de cuentas ambos preceptos pueden ser aplicables a servicios prestados por vía digital. En aquellos casos en que los servicios cualifiquen para ser considerados como técnicos, el art. 12A será de aplicación, excluyendo los pagos realizados por personas físicas por servicios para su consumo particular y aplicando un sistema puro de retención. Los servicios rutinarios prestados por vía digital, sin embargo, entrarán dentro del ámbito de aplicación del art. 12B, siendo gravados los pagos con independencia del destinatario y estableciendo el sistema opcional de gravamen por renta neta junto al sistema de retención. Quizás hubiera sido más sencillo establecer un tratamiento unitario o haber excluido la tributación en fuente de los servicios digitales rutinarios hasta que se produjera la superación de un umbral de facturación que implicara una presencia relevante de la empresa digital en el mercado de destino.

5.3.4. La inclusión del art. 12B en el Instrumento de vía rápida (Fast-track instrument) de la ONU.

Desde 2021 la ONU ha venido trabajando en la posibilidad de presentar un tratado multilateral que permita incorporar determinadas medidas a la red de

138 Comentarios al artículo 12B del MCONU, párrafo 41.

139 Devereux, M.; Simmler, M. (2021), «Who Will Pay Amount A?», *supra* n. 62, p. 431.

140 African Tax Administration Forum (2020), *Technical review of the draft article 12B United Nations Model Tax Convention*, p. 2. Disponible en: https://events.ataftax.org/index.php?page=documents&func=view&document_id=81 (último acceso: 1 de julio de 2024).

CDI bilaterales con cierta celeridad¹⁴¹. Uno de los aspectos que se plantea en este instrumento es el del establecimiento de reglas para la distribución de los derechos de imposición sobre las rentas derivadas de la prestación de los servicios digitales automatizados. Aunque el punto de partida debiera ser el art. 12B del MCONU, lo cierto es que el planteamiento del Comité de Expertos de la ONU en los últimos tiempos ha optado por explorar la posibilidad de incorporar reglas que se alejan de lo incluido en el MCONU estableciendo un tratamiento homogéneo para las rentas derivadas de la prestación de servicios, ya sean técnicos, rutinarios, por vía digital u otras vías¹⁴². Esta posición se ha plasmado en una nueva propuesta de artículo XX, para incluir en el instrumento de vía rápida, que se basaría en la extensión de las reglas del art. 12A del MCONU al resto de rentas derivadas de servicios, optando por la tributación por base bruta¹⁴³. Esta propuesta, aunque apoyada por el Comité, ha sido criticada por sus miembros por separarse del propio art. 12B del MCONU y por eliminar la opción de tributación por base neta¹⁴⁴.

En las discusiones previas, el Comité de Expertos sí había partido del art. 12B del MCONU como modelo para el establecimiento de reglas relativas a la tributación de los servicios digitales automatizados¹⁴⁵. No obstante lo anterior, se habían planteado distintas opciones para la elaboración del precepto que implicaban desviaciones frente al art. 12B del MCONU, incluyendo la posibilidad de establecer umbrales mínimos de facturación globales y locales para la aplicación del precepto o la exclusión de determinados porcentajes de rentabilidad de la rentabilidad del grupo para la aplicación del sistema de tributación por renta neta al derivarse de actividades rutinarias¹⁴⁶.

Como puede apreciarse, la posición del Comité de Expertos respecto de la extensión del sistema del art. 12B del MCONU a la red de CDI no deja de plantear dudas acerca de si esta solución es realmente viable. Quizás la falta de un tratamiento simétrico y la falta de neutralidad en este precepto suponen que no sea una opción más adecuada que la fallida Cuantía A para gravar las rentas de las empresas digitales.

6. Los efectos esperados de la Cuantía A y del art. 12b MCONU

En el momento actual no hay estimaciones claras acerca del impacto de la Cuantía A o del art 12B del MCONU en el reparto de los derechos de imposición

141 Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters (2021), *Report on the twenty-third session*, E/2022/45-E/C.18/2021/4, p. 17.

142 Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters (2024), *Report on the twenty-eighth session*, E/2024/45/Add.1-E/C.18/2024/2, p. 17.

143 Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters (2024), *Taxation issues related to the digitalized and globalized economy. Twenty-eighth Session*, E/C.18/2024/CRP.8, pp. 43 y ss.

144 Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters (2024), *Report on the twenty-eighth session*, *supra* n. 142, p. 17.

145 Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters (2023), *Taxation issues related to the digitalized and globalized economy. Fourth Protocol to the Fast Track Instrument: Income from Automated Digital Services*, *Twenty-seventh session*, E/C.18/2023/CRP.40, pp. 39 y ss.

146 Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters (2024), *Taxation issues related to the digitalized and globalized economy*, *supra* n. 143, pp. 42-44.

a nivel internacional. En un primer momento, la OCDE estimó el efecto de la Cuantía A en términos de bases imponibles a repartir en unos 100.000 millones de euros¹⁴⁷. Otras estimaciones posteriores realizadas por la academia reducen ligeramente este importe a los 94.600 millones de euros¹⁴⁸, aunque otras estimaciones lo reducen hasta los 87.000 millones de euros¹⁴⁹. Sin embargo, las estimaciones más actuales parecen incrementar este importe hasta los 204.600 millones de euros¹⁵⁰. Debe tenerse en cuenta que las últimas estimaciones recogen el efecto de las modificaciones que ha ido sufriendo el proyecto hasta octubre de 2023.

Del mismo modo, el número de multinacionales afectadas ha aumentado hasta los 106 grupos incluidos en las estimaciones más actuales¹⁵¹, frente a las estimaciones anteriores que oscilaban entre los 70 y 80 grupos afectados¹⁵². Obviamente las estimaciones más recientes incluyen elementos que tienen un notable efecto en el ámbito de aplicación subjetivo de la Cuantía A como puede ser la aplicación de la norma de segmentación. En cualquier caso, debe tenerse en cuenta que las multinacionales afectadas por la Cuantía A se concentran en el sector digital, que supone más del 50% de las empresas afectadas, incluyendo dentro de este volumen también a las empresas dedicadas a la fabricación de productos electrónicos¹⁵³.

A nivel individual, los estudios parecen dejar claro que más de la mitad de la Cuantía A se obtendrá de multinacionales estadounidenses, que suponen casi el 45% del total de las multinacionales afectadas¹⁵⁴. En segundo lugar, las multinacionales chinas generarán cerca del 17% del total de la cuantía, siendo algo menos del 19% de las multinacionales afectadas. Sin embargo, esto no significa que estos países vayan a redistribuir el importe de la Cuantía A generada por sus multinacionales a otros Estados, sino que estos dos mismos países van, al mismo tiempo, a ser los grandes beneficiarios por el reparto de la Cuantía A.

A efectos prácticos, Estados Unidos y China pasarían a gravar más del 50% de la Cuantía A, correspondiendo a Estados Unidos cerca del 35% y a China algo

147 OCDE (2020), *Tax Challenges Arising from Digitalisation - Economic Impact Assessment: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, p. 10.

148 Barake, M.; Le Pouhaër, E. (2023), «Tax Revenue from Pillar One Amount A: Country-by-Country Estimates», *Paris School of Economics. Working Paper*, núm. 12, p. 19.

149 Devereux, M.; Simmler, M. (2021), «Who Will Pay Amount A?», *supra* n. 62, p. 3.

150 O'Reilly et al. (2023), Update to the economic impact assessment of pillar one: OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *supra* n. 72, p. 22.

151 Ibid.

152 En el caso de Devereux y Simmler, se consideraba que la Cuantía A afectaría a 78 multinacionales (Devereux, M.; Simmler, M. (2021), «Who Will Pay Amount A?», *supra* n. 62, p. 3); este número era cercano al calculado por Starkov y Jin, que identificaban 76 multinacionales afectadas por la Cuantía A (Starkov, V.; Jin, A. (2022), «A Tough Call? Comparing Tax Revenues to Be Raised by Developing Countries from the Amount A and the UN Model Treaty Article 12B Regimes», *South Centre Research Paper*, núm. 156, p. 12). Frente a los anteriores, Barake y Le Pouhaër reducían el número de multinacionales afectadas a 69 (Barake, M.; Le Pouhaër, E. (2023), «Tax Revenue from Pillar One Amount A: Country-by-Country Estimates», *supra* n. 148, p. 7).

153 O'Reilly, P. et al. (2023), «Update to the economic impact assessment of Pillar One: OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project», *supra* n. 84, p. 23.

154 Barake, M.; Le Pouhaër, E. (2023), «Tax Revenue from Pillar One Amount A: Country-by-Country Estimates», *supra* n. 148, p. 12.

más del 22%¹⁵⁵. En todas las estimaciones es claro que los países que pierden derechos sobre bases imponibles con el sistema de la Cuantía A son los territorios de nula o baja tributación, que procederían a perder derechos de imposición en términos netos¹⁵⁶.

A efectos prácticos, la Cuantía A redistribuiría bases imponibles entre los Estados firmantes generando importantes ganancias para los Estados con nivel de renta baja del Marco Inclusivo, que verían incrementada su recaudación societaria en un 2,5-3%; mientras que los países de rentas medias tendrían ganancias entre el 1,2% y 1,6% adicionales, y del 0,9% al 1,4% para los países con nivel de renta alta. Los grandes perdedores serían los países que sirven como canalizadores de las inversiones de las multinacionales que perderían entre el 0,5% y el 7,9% de su recaudación por impuestos sobre beneficios¹⁵⁷.

Las estimaciones más recientes no incluyen datos individualizados por países. En el caso español, las anteriores estimaciones, tras aplicar las reglas de puerto seguro y de eliminación de la doble imposición y empleando el actual tipo de gravamen sobre los derechos atribuidos a través de la Cuantía A identifican una ganancia en términos de recaudación de 260 millones de euros¹⁵⁸. De ser ciertas estas estimaciones, el acceso al Pilar 1 para España acabaría suponiendo una pérdida recaudatoria frente al mantenimiento del actual Impuesto sobre Servicios Digitales, que, en 2023, generó una recaudación de 303 millones de euros¹⁵⁹.

Obviamente, con las estimaciones actuales, que doblan los importes de la Cuantía A a distribuir a nivel global, la recaudación debería aumentar de modo similar, sin perjuicio de que las reglas de eliminación de la doble imposición y puerto seguro pudieran hacer que el resultado fuera algo inferior al doble de la anterior estimación. En tal caso, la Cuantía A generaría una clara ganancia frente al Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, ya que, aplicando la misma proporción al volumen de bases imponibles a reubicar según las últimas estimaciones, España vería incrementada su recaudación en 562,33 millones de euros (204.600 millones de euros multiplicado por el cociente entre 260 millones de euros/94.600 millones de euros).

En el caso de los países en desarrollo, la OCDE parece identificarlos como los grandes ganadores del sistema del Pilar 1, probablemente por no verse afectados por las reglas de eliminación de la doble imposición previas a través del puerto seguro y la exclusión del sector extractivo. Frente a otros modelos plan-

155 Ibid. p. 13. Sin embargo, en el caso de Estados Unidos, el efecto de contraponer la recaudación procedente de la Cuantía A con el importe de bases imponibles a redistribuir por sus multinacionales parece que determinará una pérdida recaudatoria neta. Joint Committee on Taxation (2024), *Background and analysis of the taxation of multinational enterprises and potential reallocation of taxing rights under the OECD's Pillar One*, supra n. 85, pp. 50-51.

156 Ibid.

157 O'Reilly, P. et al. (2023), «Update to the economic impact assessment of Pillar One: OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project», supra n. 84, pp. 34-35.

158 Barake, M.; Le Pouhaër, E. (2023), «Tax Revenue from Pillar One Amount A: Country-by-Country Estimates», supra n. 148, p. 17.

159 Agencia Estatal de la Administración Tributaria (2024), *Informe Anual de Recaudación Tributaria. Año 2023*, Servicio de Estudios Tributarios y Estadísticas, Cuadro 0 - Ingresos Tributarios Totales. Resumen.

teados, parece que el Pilar 1 tiene una posición ventajosa en este grupo de países¹⁶⁰. Obviamente, estos importes aumentarían con las nuevas previsiones, pudiendo llegar a duplicarse si el aumento de la Cuantía A a nivel global tiene la misma repercusión a nivel nacional.

La falta de claridad en las estimaciones es todavía mayor en el caso del art. 12B del MCONU. El único estudio comparativo es el desarrollado por Starkov y Jin para el South Centre. En su estudio, estos autores solo identifican un mejor resultado para los países en vías de desarrollo que el que se podría obtener a través del Pilar 1 aplicando el sistema del art. 12B del MCONU con un mayor ámbito de aplicación, excluyendo el sistema de imposición sobre renta neta y situando el tipo de retención en el margen más elevado (4%). De este modo, sería necesario modificar el párrafo 6 del art. 12B para incluir otros servicios prestados por vía digital distintos de los servicios automatizados, como podrían ser los servicios prestados por entidades financieras o de telecomunicaciones. En el MCONU estos servicios pueden verse afectados por el art. 12A en la medida en que puedan ser considerados servicios técnicos o por los arts. 7 y 14 en el caso de que sean rutinarios.

En principio, ampliar el ámbito de aplicación del art. 12B MCONU en detrimento de las otras reglas supondría un trato diferenciado de la economía digital que podría afectar a la neutralidad en la medida en que, en muchas situaciones, la presencia de las empresas digitales en otros territorios podría no ser considerada equivalente a la presencia que el EP representa para las empresas de la economía industrial. Por otro lado, para estos autores, la opción por la tributación sobre una base neta en el marco del art. 12B del MCONU debería evitarse, garantizando la tributación sobre una base bruta y fijando el importe de la retención en el tramo más elevado (4%). Para estos autores es claro que, de aceptarse estas opciones, el resultado de la aplicación del art. 12B del MCONU sería más beneficioso para los países en desarrollo que la Cuantía A.

Estas mismas conclusiones entiendo que serían aplicables en el caso español, ya que supondrían ampliar la recaudación que actualmente se obtiene a través del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales al incrementar el tipo de gravamen en un 25% y ampliar tanto su ámbito subjetivo, al eliminar los umbrales mínimos de facturación global y local, como su ámbito objetivo, al incluir otros servicios digitales adicionales. Con todo, el sistema del art. 12B MCONU, frente al Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, excluiría el gravamen basado en la contribución de los usuarios, que actualmente sí es gravado por nuestro impuesto en la modalidad del gravamen de la publicidad online. Desde el punto de vista técnico, el efecto del art. 12B frente al gravamen de los servicios digitales supondría que el coste fiscal no se asumiera por los consumidores, sino por los beneficios de la empresa al eliminarse la doble imposición sobre la renta sujeta a este gravamen.

De este modo, se alinearía el gravamen con el objetivo de gravar los beneficios excepcionales que obtienen las empresas de la economía digital por las ventajas que generan las características propias del sector digital. Sin embargo,

160 Starkov, V.; Jin, A. (2022), «A Tough Call? Comparing Tax Revenues to Be Raised by Developing Countries from the Amount A and the UN Model Treaty Article 12B Regimes», *supra* n. 152, p. 44.

frente a lo que sucede en el sistema de la Cuantía A, donde la doble imposición se elimina por la jurisdicción donde se residencian los beneficios residuales en primer lugar, en el sistema del art. 12B MCONU es la jurisdicción del beneficiario efectivo del pago la que debe eliminar la doble imposición. Esta jurisdicción no tiene porqué coincidir con la jurisdicción a la que se derivan los beneficios residuales, aunque en muchos casos entiendo que sí existirá coincidencia, por lo que sería necesario que estas jurisdicciones entraran en el tratado multilateral, a diferencia de lo que ocurre en el caso de la Cuantía A, donde la jurisdicción relevante es la de la matriz última.

Si no se incorporan estas jurisdicciones a un tratado multilateral que implementara, en su caso, el art. 12B MCOONU, el efecto sería similar al derivado de la aplicación de medidas unilaterales, ya que la eliminación de la doble imposición (y la aplicación de los gravámenes reducidos) requiere que el beneficiario efectivo del pago sea un residente del otro Estado contratante, por lo que, en la medida en que no se eliminara la doble imposición sobre la renta sujeta a gravamen en el Estado de la fuente, lo lógico es que se desplazara el coste fiscal a los consumidores de esta jurisdicción. Debe tenerse en cuenta que, al no existir un consenso en el Comité de Expertos acerca de cómo abordar la inclusión de un precepto sobre esta materia en el instrumento multilateral a día de hoy, es difícil poder anticipar sus efectos, que podrían implicar desde ganancias de recaudación frente a las soluciones unilaterales en función de que se aplicara un sistema de retención sobre base bruta a toda prestación de servicios transfronteriza, a recaudaciones inferiores a las derivadas del establecimiento de impuestos sobre servicios digitales en la medida en que se incluyeran umbrales de facturación para la inclusión de multinacionales en su ámbito de aplicación, sistemas de tributación por base neta y definiciones restringidas de servicios digitales a los que fuera de aplicación.

7. Conclusiones

No existe un reto mayor en el ámbito de la fiscalidad internacional hoy en día que el establecimiento de reglas para gravar las rentas obtenidas por las empresas de la economía digital. Como he señalado, nuestro sistema de reparto de los derechos de imposición actual no es adecuado para gravar las rentas obtenidas por estas empresas, ya que les permite evitar la tributación en las jurisdicciones en las que su presencia es relevante al no necesitar de presencia física para poder llevar a cabo sus negocios. Al mismo tiempo, estas empresas logran reubicar sus beneficios con gran facilidad en jurisdicciones de baja o nula tributación, logrando que su grado de contribución al sostenimiento de los gastos públicos sea básicamente opcional para ellas. Esta situación ha generado la proliferación de soluciones adoptadas de modo unilateral por los distintos Estados, nominalmente a través de impuestos sobre servicios digitales.

Pese a estas soluciones unilaterales, la comunidad internacional ha tratado de hacer frente a estos retos a través del multilateralismo, representando principalmente por los esfuerzos de la OCDE para desarrollar la solución de los dos pilares. En concreto, el elemento central del Pilar 1 es el establecimiento de

reglas para repartir y atribuir derechos de imposición sobre las empresas multinacionales que obtienen un importante volumen de beneficios residuales que se identifican con el acceso a las características propias de las empresas de la economía digital. El esfuerzo desplegado por la OCDE y el G-20 para sacar adelante este proyecto, sin embargo, no parece que vaya a resultar en la aprobación de nuevas reglas para el gravamen de estas empresas que rompen, en gran medida con los postulados tradicionales de la fiscalidad internacional. No es claro si la causa del fracaso de este proyecto está en la complejidad de sus reglas, las limitaciones que tiene el enfoque de la OCDE o aspectos puramente políticos imputables a jurisdicciones concretas. Lo cierto es que pasado el plazo que se dieron los países del Marco Inclusivo para la aprobación de la CM que serviría para implementar estas reglas sin haber resultado en un acuerdo, no parece que en el futuro cercano pueda apostarse por esta vía como solución para los retos de la economía digital.

Ello no excluye la posibilidad de que otras vías puedan ser exploradas desde una perspectiva multilateral. La principal vía alternativa debería ser la opción por la solución propuesta por la ONU. El art. 12B del MCONU establece un sistema de gravamen menos disruptivo al basarse en principios tradicionales de la fiscalidad internacional y ofrecer un sistema de gravamen mucho más sencillo a través del establecimiento de retenciones en la fuente. En esta modalidad, el efecto de la aplicación del art. 12B MCONU no dista mucho de la de las soluciones unilaterales. Aun así, esta solución no parece responder a todos los retos de la economía digital. Por otro lado, la existencia de sistemas de gravamen alternativos opcionales para los contribuyentes en este mismo precepto puede generar asimetrías y una menor potencialidad de esta solución frente a las medidas unilaterales. En cualquier caso, aunque esta opción podría plantearse a nivel multilateral, las últimas discusiones en el seno del Comité de Expertos de la ONU parecen apuntar en nuevas líneas distintas de las apuntadas en el art. 12B MCONU.

De ser esto así, difícilmente pueda pensarse que la multilateralidad vaya a ser una opción para el gravamen de la economía digital en el corto plazo frente a las soluciones unilaterales. Si estoy en lo correcto, entonces la carrera por búsqueda de una solución para hacer tributar a las empresas de la economía digital pasa por la proliferación de heterogéneas soluciones unilaterales que, en lugar de gravar los beneficios de estas empresas, generan una mayor carga fiscal desplazada a los consumidores. Convendría reflexionar acerca de si es esta la solución a la que aspiramos en lugar de gravar realmente los beneficios excepcionales que se obtienen por las empresas de la economía digital.

8. Bibliografía

African Tax Administration Forum (2020), *Technical review of the draft article 12B United Nations Model Tax Convention*.

Andrade Rodríguez, B. (2021), «Developing Countries and the Proposed Article 12B of the UN Model: Some Known Unknowns», *International Tax studies*, núm. 6.

Andrade Rodríguez, B. (2022), *Article 12B (UN Model): Income from Automated Digital Services*, Global Topics. International Bureau of Fiscal Documentation.

Asamblea General de las Naciones Unidas (2023), *Promoción en las Naciones Unidas de la cooperación internacional inclusiva y eficaz en cuestiones de tributación*, A/RES/78/230.

Avi-Yonah, R.S. (2007), *International Tax as International Law: An Analysis of the International Tax Regime*, Cambridge Tax Law Series, Cambridge University Press.

Báez Moreno, A. (2021), «Because Not Always B Comes after A: Critical Reflections on the New Article 12B of the UN Model on Automated Digital Services», *World Tax Journal*, vol. 13, núm. 4.

Barake, M.; Le Pouhaër, E. (2023), «Tax Revenue from Pillar One Amount A: Country-by-Country Estimates», *Paris School of Economics. Working Paper*, núm. 12.

Bennett, M.C. (2008), «The 50th Anniversary of the OECD Model Tax Convention», *World Commerce Review*, Vol. 2, núm. 2.

Brauner, Y. (2022), «Agreement? What Agreement? The 8 October 2021 OECD Statement in Perspective», *Intertax*, vol. 50, núm. 1

Bunn, D.; Asen, E. (2022), What European Countries Are Doing about Digital Services Taxes, *Tax Foundation*, 9 de agosto de 2022.

Calderón Carrero, J. M. (2021), «Acuerdo Multilateral de 130 jurisdicciones sobre los principios de la Reforma Fiscal Global BEPS 2.0», *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, núm. 461-462.

Calderón Carrero, J. M. (2021), «La Reforma Fiscal Global derivada del Proyecto OCDE/G20 BEPS 2.0: el «Blueprint» del Pilar 1», *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, núm. 456.

Collier, R.; Devereux, M.P.; Vella, J. (2021), «Comparing Proposals to Tax Some Profit in the Market Country», *World Tax Journal*, vol. 13, núm. 3.

Comisión Europea (2018), *Proposal for a Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services*, COM(2018) 148 final, 21 de marzo de 2018

Comisión Europea (2019), *Proposal for a Council Directive on the common system of a digital advertising tax on revenues resulting from the provision of digital advertising services*, 2018/0073(CNS), 1 de marzo de 2019

Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters (2023), *Taxation issues related to the digitalized and globalized economy. Fourth Protocol to the Fast Track Instrument: Income from Automated Digital Services, Twenty-seventh session*, E/C.18/2023/CRP.40.

Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters (2021), *Report on the twenty-third session*, E/2022/45-E/C.18/2021/4.

Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters (2024), *Taxation issues related to the digitalized and globalized economy. Twenty-eighth Session*, E/C.18/2024/CRP.8.

Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters (2023), *Taxation issues related to the digitalized and globalized economy. Fourth Protocol to the Fast Track Instrument: Income from Automated Digital Services, Twenty-seventh session*, E/C.18/2023/CRP.40.

Comunicación de la Comisión Europea al Parlamento y al Consejo (2017), *A Fair and Efficient Tax System in the European Union for the Digital Single Market*, COM(2017) 547 final, 21 de septiembre de 2017.

Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo, UNCTAD (2021), *Estimates of global e-commerce 2019 and preliminary assessment of COVID-19 impact on online retail 2020*, UNCTAD Technical Notes on ICT for Development, vol. 18.

Consejo Europeo (2019), *Outcome of the Council Meeting. 3,678th Council Meeting. Economic and Financial Affairs*, 7368/19, 12 de marzo de 2019

Devereux, M.; Simmler, M. (2021), «Who Will Pay Amount A?», *EconPol Policy Brief*, núm. 36.

Dykes, I. F., y Keegan, L. (2021), «The OECD Pillar 1 Blueprint: Why Amount B Matters», *Bulletin for International Taxation*, vol. 75, núm. 3.

Fuster Gómez, M. (2021), «¿Qué está mal en el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales español? Un análisis de Derecho Fiscal Internacional», *Quincena Fiscal*, núm. 5

García-Herrera Blanco, C. (2019), «El impuesto sobre determinados servicios digitales como opción para gravar la nueva economía digitalizada», en García Novoa, C. (dir.), *4ª Revolución industrial: la fiscalidad de la 4 sociedad digital y tecnológica en España y Latinoamérica*, Aranzadi Thomson Reuters.

Gravelle, J.G. (2024), *The OECD/G20 Pillar 1 and Digital Services Taxes: A Comparison*, Congressional Research Service, R47988.

Ismer, R.; Jescheck, C. (2018), «Taxes on Digital Services and the Substantive Scope of Application of Tax Treaties: Pushing the Boundaries of Article 2 of the OECD Model», *Intertax*, vol. 46, núm. 6/7.

Jiménez-Valladolid de L'Hotellerie-Fallois, D.J. (2022): «Profit allocation, transfer pricing and multinational enterprises: cost contribution agreements after BEPS», en Arrieta Martínez de Pisón, J. y Martínez Laguna, F.D. (dirs.), *Abuso y planificación fiscal internacional: una perspectiva jurídica, económica y ética*, Aranzadi.

Joint Committee on Taxation (2024), *Background and analysis of the taxation of multinational enterprises and potential reallocation of taxing rights under the OECD's Pillar One*, JCX-7-24

Karnosh, K.E. (2021), «The Application of International Tax Treaties to Digital Services Taxes», *Chicago Journal of International Law*, vol. 21, núm. 2

Kobetsky, M. (2011), *International Taxation of Permanent Establishments Principles and Policy*, Cambridge University Press.

Macarro Osuna, J.M. (2020), «La compatibilidad del Impuesto sobre Servicios Digitales con los convenios de doble imposición a la luz del modelo OCDE», *Quincena Fiscal*, núm. 6

Martín Jiménez, A. (2022), *Article 12A (UN Model): Fees for Technical Services*, Global Topics. International Bureau of Fiscal Documentation

Mpoha, J.W. (2022), Article 12B of the UN Model (2021): A Simplified Solution for Developing Countries to Tax Income from the Digital Economy?, *Bulletin for International Taxation*, vol. 76, núm. 5

O'Reilly, P. et al. (2023). «Update to the economic impact assessment of Pillar One: OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project», *OECD Taxation Working Papers*, núm. 66, OECD Publishing

OCDE (1998), *Electronic commerce: Taxation Framework Conditions*, OECD.

OCDE (2001). *Tax Treaty Characterisation Issues Arising from E-Commerce*. OECD.

OCDE (2015), *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing.

OCDE (2019), *Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy - Policy Note. As approved by the Inclusive Framework on BEPS on 23 January 2019*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project.

OCDE (2019), *Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy. Public consultation Document*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project.

OCDE (2019), *Secretariat Proposal for a «Unified Approach» under Pillar One. Public consultation Document*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project

OCDE (2020), *Tax Challenges Arising from Digitalisation - Economic Impact Assessment: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing.

OCDE (2020), *Tax Challenges Arising from Digitalisation - Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing.

OCDE (2021), *Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 8 de Octubre 2021.

OCDE (2023), *Outcome Statement on the Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy - 11 July 2023*.

OCDE/G-20 (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing.

OCDE/G20 (2021), *Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 1 de julio de 2021

OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (2023), *Update to Pillar One timeline by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS*, 18 de diciembre de 2023.

OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (2023), *Update to Pillar One timeline by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS*, 18 de diciembre de 2023

Office of the United States Trade Representative (2021), *Section 301 Investigation Report on Spain's Digital Services Tax*, 13 de enero de 2021

Picciotto, S. (1992), *International Business Taxation: A Study in the Internationalization of Business Regulation*. Cambridge University Press.

Quintana Ferrer, E. (2019), «Economía digital y fiscalidad: los impuestos sobre determinados servicios digitales», *Nueva Fiscalidad*, núm. 3

Starkov, V.; Jin, A. (2022), «A Tough Call? Comparing Tax Revenues to Be Raised by Developing Countries from the Amount A and the UN Model Treaty Article 12B Regimes», *South Centre Research Paper*, núm. 156.

UN Tax Committee (2022). *Tax Consequences of Digitalized Economy*.

United States Trade Representative (2021), *USTR Announces Next Steps of Section 301 Digital Services Taxes Investigations*, 26 de marzo de 2021

Uslu, Y. (2018), «An analysis of "Google taxes" in the context of Action 7 of the OECD/G20 base erosion and profit shifting initiative», *Bulletin for International Taxation*, vol. 72, núm. 4a.

Valta, M.; Langner, S. (2022), «Article 12. Income from Royalties», en Reimer, E.; Rust, A. (eds.), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, 5ª ed., Wolters Kluwer

Vanderwolk, J. (2024), «The United States Position on the Inclusive Framework's Two Pillars», *Belt and Road Initiative Tax Journal*, vol. 5, núm. 1.