

Pablo Mahu [*]

CONSIDERACIONES RESPECTO DEL *BLUEPRINT* SOBRE EL PILAR UNO DE LA OCDE EL ANTES Y DESPUÉS DEL SISTEMA DE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL (PARTE 1)

El día 12 de octubre del año 2020 podría marcar un hito en la historia de la tributación internacional. Ese día, la OCDE publicó los detalles de su ambicioso plan de reforma al sistema de tributación internacional con sus dos componentes, el Pilar Uno (el llamado *Unified Approach*) y el Pilar Dos (la propuesta *GloBE*).¹

Dada la extensión de ambos documentos, y considerando los diferentes objetivos de política tributaria que cada uno persigue, la presente columna abarcará únicamente el Pilar Uno, destacando sus elementos más innovadores.

Como es sabido, el Pilar Uno busca complementar las normas sobre nexos y asignación de utilidades actualmente vigentes en prácticamente todos los países, aplicables a las utilidades empresariales. Para ello, crea un nuevo derecho a gravar para las jurisdicciones mercado respecto de utilidades derivadas de actividades que tienen una relación activa y sostenida con esa economía. El principio general, bajo este enfoque, es tratar de alinear la tributación con la creación de valor (que supuestamente se generaría en la jurisdicción de destino/mercado).

Esta propuesta consta de tres grandes componentes. El nuevo derecho a gravar que se instaura (monto A); el establecimiento de un retorno fijo por ciertas actividades de marketing y distribución gravables en donde ellas se realizan (monto B); y un nuevo mecanismo de resolución de disputas.

De forma preliminar, es importante notar que la OCDE no ha ofrecido mayor fundamento teórico para la asignación de tales derechos a las jurisdicciones mercado.² En la serie de documentos que tratan el Pilar Uno, publicados desde el año 2019, no existe una construcción teórica del valor que los consumidores o el mercado (en tanto destino del bien o servicio) pudieran agregar a una empresa. Por ello, no resulta del todo claro bajo qué lógica es que se conceden dichos derechos a las jurisdicciones mercado.

La discusión sobre dónde se genera o crea valor en el ámbito de los servicios digitales ha sido objeto de extenso análisis entre los especialistas en la materia.³ Más allá de la discusión teórica, en la práctica, algunos sistemas tributarios asignan potestad tributaria sobre las utilidades en base al lugar de destino de las ventas.⁴ Este nexo presenta la ventaja de ser relativamente inmóvil en

[*] Abogado, Universidad de Chile; Advanced LLM in International Taxation; Leiden University, PhD (c) in International Taxation, Leiden University. Mail: pmahu@lexgo.cl.

¹ OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS* (2020). Falta, en cualquier caso, el acuerdo final entre los miembros del Marco Inclusivo de la OCDE. Se espera que éste se logre a mediados de 2021.

² Svitlana Buriak, *A New Taxing Right for the Market Jurisdiction: Where Are the Limits?*, 48 *Intertax* 301–316 (2020).

³ Michael Deveraux & John Vella, *Value Creation as the Fundamental Principle of the International Corporate Tax System* (2018).

⁴ Kimberly Clousing, *The U.S. State Experience Under Formulary Apportionment: Are There Lessons for International Reform?*, 69 *National Tax Journal* 353–386 (2016).

comparación a la residencia o la ubicación de activos o trabajadores. Sin embargo, la discusión está muy lejos de ser resuelta y el trabajo de la OCDE no apunta a resolverla.⁵

Esta situación contrasta con la lógica del impuesto al valor agregado, el cual es aplicado de acuerdo con el principio de destinación. Ello, puesto que, en cuanto impuesto indirecto, busca gravar al consumidor final, de forma que utilizar el principio de origen sería contrario a la lógica misma de dicho impuesto.⁶

1. Monto A

1.1. Alcance Material

El nuevo derecho a gravar establecido a través del monto A aplica únicamente a aquellos grupos económicos multinacionales (“GEM”) que se encuentren dentro del alcance material específico de la norma.

Esto es, aplica a las utilidades empresariales derivadas de servicios digitales automatizados (“SDA”) y a los negocios dirigidos al consumidor (“NDC”),⁷ incluyendo dentro de este concepto utilidades derivadas de modelos de franquicia. Así, el alcance material es amplio, en cuanto abarca cualquier actividad NDC, pero no es general, dado que existirían GEMs fuera de su alcance. Tres de las excepciones más importantes son las industrias de la construcción, extractivas, y financieras.

Esta situación genera la primera gran interrogante. ¿Cuál es la justificación para generar diferenciaciones entre modelos de negocios? En principio, la OCDE considera que son estos modelos (digitales) los que actualmente generarían mayores problemas prácticos en cuanto a su tributación.⁸ ¿Es justo que los distintos tipos de GEMs se encuentren sujetos a diferentes normas de tributación internacional? El principio de igualdad ante la ley pareciera indicar una respuesta negativa.

Los conceptos SDA y NDC se definirán de acuerdo con un listado positivo de actividades dentro del alcance, uno negativo y una definición general. El listado positivo incluye, entre otros: plataformas de redes sociales, buscadores en línea, servicios de publicidad en línea, *gaming* en línea, servicios de computación en la nube, etc. El listado negativo incluye, entre otros: servicios profesionales a medida, venta de bienes y servicios en línea distintos a servicios digitales automatizados, ingresos por ventas de bienes tangibles, etc.

La definición general del SDA tiene dos elementos. El primero es la automatización, es decir, el servicio en cuestión debe requerir mínima intervención humana luego de haberse creado inicialmente. Este elemento introduce inmediatamente la distinción con servicios de software a la medida, los cuales no caerían dentro del alcance.⁹ El segundo elemento es el digital y quiere decir que el servicio debe ser de aquellos que se presta por internet u otras redes electrónicas.

⁵ Yariv Brauner, *Formula Based Transfer Pricing*, 42 *Intertax* 615–631, 627 (2014). Maarten de Wilde, ‘Sharing the Pie’: Taxing Multinationals in a Global Market Capítulo 6 (2017). Steffen Postler, *The OECD’s Work on Profit Allocation and Nexus Rules for a Digitalized Economy – A Potential Improvement of the International Taxation Framework?*, 74 *Bull. for Int’l Tax’n* 76–87 (2020).

⁶ OECD, *International VAT/GST Guidelines*, p. 15-6 (2017).

⁷ También conocidos como operaciones “B2C”.

⁸ OECD, *supra* nota 1 p. 19.

⁹ *Id.* p. 20.

Puede darse la situación de que el GEM realice varias actividades comerciales. En caso de ser separables, las definiciones sobre SDA deberían aplicarse a cada línea por separado. En caso contrario, habría que aplicar el principio ‘lo accesorio sigue a lo principal’, el cual establece que la actividad total deberá determinarse de acuerdo con la actividad principal. Si el elemento SDA es el preponderante, entonces estaríamos en presencia de un SDA bajo el alcance material del monto A, y viceversa.

Por su parte, NDC es aquel que genera ingresos derivados de la venta de bienes y servicios típicamente vendidos a consumidores, incluyendo aquellos cuya venta se realiza a través de intermediarios y mediante licencias y franquicias. Es importante notar que “venta” incluye, también, arriendo y licencias/franquicias, ya sea directa o indirectamente (es decir, a través de un mandatario, intermediario o representante de algún tipo).¹⁰ La licencia de música en formato digital es un ejemplo de propiedad intangible dirigida al consumidor que caería bajo el ámbito material del monto A.

La idea subyacente es que la naturaleza de la actividad del GEM no cambia en función del modelo de distribución del producto o servicio. Así, un GEM prestaría servicios NDC en caso de ser dueño del producto o servicio y titular de los derechos de propiedad intelectual relacionados con ellos (incluso en forma de franquiciante o licenciante). De esta manera, el alcance material, según señala la OCDE, se determinaría en relación con el mercado previsto para la venta.¹¹ No obstante, no queda claro cómo se determinaría dicho mercado.¹²

El hecho de tener un alcance material especial es contradictorio con los mismos principios OCDE sobre no discriminación entre diversos modelos de negocios, además de atentar contra el principio de igualdad ante la ley. Adicionalmente, dado que coexistirán dos sistemas (el nuevo Pilar Uno y el sistema vigente antes del Pilar Uno), es altamente esperable que el sistema de tributación internacional se torne más complejo.

1.2 Umbrales del Monto A

Además del alcance material, se establecen dos umbrales cuantitativos mínimos, que deben cumplirse copulativamente para que el GEM se encuentre sujeto al monto A. Estos umbrales reflejan el análisis costo-beneficio de aplicación del nuevo sistema, reduciendo la cantidad de GEMs sujetos a él.

El primer umbral es una cantidad mínima de ingresos consolidados generados por el GEM que —en principio— sería de 750 millones de Euros, monto que coincide con el monto establecido para las normas sobre Informe País por País.¹³

El segundo es una cantidad mínima de ventas extranjeras dentro del ámbito material del monto A.¹⁴ Ello se realizaría en dos pasos. Primero, el GEM deberá determinar si sus ingresos son derivados

¹⁰ Productos que por su naturaleza sean usados por intermediarios y componentes utilizados para manufacturar productos terminados tampoco caerían dentro de la definición de NDC.

¹¹ OECD, *supra* nota 1 p. 40.

¹² ¿Sería una determinación meramente geográfica o también debe analizarse por segmento de producto?

¹³ OECD, *supra* nota 1 p. 62.

¹⁴ Los montos aún no han sido acordados por los miembros del Marco Inclusivo.

específicamente de actividades NDC o SDA, y luego si ellos corresponden a ingresos de fuente extranjera. Por ahora no existe acuerdo en los montos de este umbral mínimo, cuestión que queda pendiente.

Para determinar la fuente de esos ingresos NDC o SDA, el GEM deberá definir su mercado doméstico. Tal mercado doméstico podría determinarse, por ejemplo, en referencia al país de residencia de la entidad controladora final (“ECF”).

La OCDE observa correctamente que tal determinación debe hacerse mediante alguna fórmula que no permita abusos por parte de los GEMs. En efecto, es posible para los GEMs elegir la residencia de la ECF de manera artificiosa, cosa que podría generar la inaplicabilidad del monto A por no cumplirse artificialmente los requisitos. Luego, identificado el mercado doméstico, se deberá determinar si el GEM efectivamente cumple el segundo requisito de generar ingresos *extranjeros*, de acuerdo con las normas sobre fuente de rentas que se mencionarán más adelante.

Ambos umbrales mencionados podrían depender también del país en que se aplican. Así, umbrales menores podrían ser aplicados en país pequeños y/o en desarrollo (medido, por ejemplo, de acuerdo con su PIB). Ello conllevaría mayor complejidad dada la necesidad de análisis casuístico para efectos de especificar el umbral. A la vez, establecer un umbral único puede resultar discriminatorio y arbitrario con jurisdicciones más pequeñas, como Chile. Un umbral de ventas para efectos de determinar la facultad de gravar es, por ello, técnicamente complejo y políticamente controvertido.

1.3. Nexo

Como se mencionó, el Pilar Uno introduce conceptos innovadores al sistema de tributación internacional. El primero de ellos lo encontramos en su propuesta de nexo, la cual busca generar un factor de conexión que otorgue potestad tributaria a las jurisdicciones de destino, prescindiendo de presencia física como requisito (cual es la regla general hoy).

El nuevo nexo distinguiría las utilidades provenientes de SDA y NDC para efectos de su generación. Así, los SDA requerirían únicamente sobrepasar un umbral de ventas determinado para generar un nexo gravable en la fuente.

Por su parte, respecto de actividades NDC, la OCDE reconoce que ciertos países miembros del Marco Inclusivo podrían aceptar únicamente la existencia de un umbral cuantitativo, mientras otros países podrían requerir la presencia de factores adicionales que reflejen una relación significativa y sostenida del GEM con el mercado local para otorgar potestad tributaria a dicha jurisdicción (e.g. existencia de presencia física en la forma de un establecimiento permanente (“EP”), una filial, entre otros).

Dicha relación no debiera estar limitada a las actividades de una sola entidad del GEM. Por ello, la OCDE propone un nuevo test de presencia basado en la idea de un EP grupal (*group-PE*) similar a la definición estándar de EP, pero aplicado al grupo multinacional y sobre sus actividades NDC en la jurisdicción mercado. Así, un EP grupal podría configurarse si cualquier entidad del grupo tiene un EP en la jurisdicción mercado y sus actividades locales dicen relación con las ventas NDC.

La cuestión sobre cómo se determina la existencia de este EP grupal es compleja dado que no todos los convenios de doble tributación (“CDT”) contienen las mismas definiciones de EP y podría ser el

caso que no haya CDT vigente entre diversos estados. La solución más razonable sería crear una definición autónoma de EP grupal, distinta a cualquier definición contenida en tratados o normativa doméstica (las cuales seguirían vigentes).¹⁵

Preliminarmente, la definición sería, en esencia, igual a la contenida en el Modelo OCDE: un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa NDC dentro del ámbito material realiza toda o parte de su actividad, y cuya aplicación sería al GEM y no a una entidad particular. Además, se mantiene abierta la posibilidad de establecer un requisito temporal para efectos de generar un nexo tributable (como existe hoy¹⁶), con el fin de descartar actividades no sostenidas en el tiempo.

En mi opinión, en materia de nexo, la OCDE contempla dos diferenciaciones arbitrarias. Primero, el umbral cuantitativo se espera sea distinto dependiendo del tipo de actividad que realice el GEM y, además, se contempla la posibilidad de un requisito adicional respecto de las actividades NDC.

1.4 Reglas sobre Fuente de las Rentas

Para efectos de determinar el nuevo derecho a gravar de las jurisdicciones mercado, se requiere determinar la fuente de las rentas sujetas al tratamiento del monto A. Para ello, el *Blueprint* contiene varios principios e indicadores específicos que pretenden determinar dicha ubicación¹⁷. Estos últimos funcionarían bajo un orden jerárquico de aplicación.

Dicha jerarquía implicaría, en la práctica, que los indicadores deben ser utilizados en orden de prelación (i.e. de arriba hacia abajo). Solo podrá utilizarse el próximo indicador en caso de que el anterior no se encuentre disponible o no sea confiable.

Estas reglas también requieren distinguir entre SDA y NDC. Respecto de los SDA, el documento identifica tentativamente nueve tipos de servicios, a los cuales serían aplicables cinco tipos de normas sobre fuente de diversas rentas obtenidas por dichos ADS. Por ejemplo, los servicios de intermediación en línea (del tipo Uber) deberían aplicar hasta cuatro diferentes normas sobre fuente de rentas que dicen relación con cuatro tipos de rentas que dichos modelos de negocios obtendrían (venta de datos, venta de publicidad en línea, servicios de intermediación en línea y servicios de contenido digital). Es interesante notar que cada flujo de ingresos deberá seguir la regla de fuente correspondiente.

Para los NDC también existen normas especiales de acuerdo con el tipo de ingreso que se trate, cada una con su indicador específico. Por ejemplo, para bienes vendidos directamente al consumidor, la fuente sería el lugar de envío final, y los indicadores serían la dirección de la tienda que vende al consumidor y, en caso de no aplicar, la dirección de envío del bien al consumidor.¹⁸

¹⁵ Dado que este concepto de EP grupal es un test de presencia física que demostraría una relación activa y sostenida con la jurisdicción mercado, su propósito es únicamente establecer un nexo para ingresos NDC. Es decir, no le aplicarían las normas actuales sobre asignación de utilidades ni sería necesario desarrollar nuevas para este concepto.

¹⁶ OCDE, Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio: Comentarios al artículo 5, par. 28 (OCDE 2017).

¹⁷ Se contemplan variados indicadores pues existen varias formas en las que se podría cumplir con cada principio de fuente.

¹⁸ Existe incluso regulación específica respecto de la fuente de los ingresos provenientes de la venta de bienes a través de distribuidores independientes. OECD, *supra* nota 1 p. 81.

En cuanto a los servicios, la fuente sería el lugar de uso del servicio. Los indicadores relevantes serían, primero, la dirección en la cual se realiza el servicio; y segundo, para servicios en línea, la 'residencia ordinaria' del usuario,¹⁹ a determinar empíricamente. Es importante notar que el concepto de 'residencia ordinaria'²⁰ es una adición técnica novedosa, que se define como el lugar de residencia habitual de una persona y sería aplicable únicamente para efectos del monto A.

¹⁹ OECD, *supra* nota 1 p. 81.

²⁰ Este concepto se utiliza en varias de las potenciales normas sobre fuentes de ingresos.