



Alerta informativa – Marzo 2024

## La OCDE publica la Guía de uno de los componentes del Pilar 1, el ‘Importe B’



**Javier Montes Urdín**  
Socio de Precios de Transferencia y Tributación  
Internacional EY

**Marcos Pérez Rodríguez**  
Socio de Precios de Transferencia y Tributación  
Internacional EY

En respuesta al consenso del Marco Inclusivo de la OCDE/G20 sobre la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios (“BEPS”) publicado en octubre 2021 y a los documentos de consulta pública publicados el 8 de diciembre de 2022 y el 17 de julio de 2023, el 19 de febrero de 2024 la OCDE publicó la nueva guía sobre el Pilar 1 Importe B que se incorpora a las Directrices de Precios de Transferencia para Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias de la OCDE 2022 como Anexo al Capítulo IV (“Enfoque Simplificado”).

Dicha guía está destinada a simplificar y racionalizar la aplicación del principio de plena competencia a las actividades básicas de comercialización y distribución mayorista por entidades que operan bajo un perfil de riesgo limitado, ya sea mediante un modelo de compraventa o utilizando empresas del grupo que actúan como agentes o comisionistas, con el objetivo de incrementar la seguridad jurídica y disminuir las cargas y costes de cumplimiento tanto para los contribuyentes como para las Administraciones tributarias, con especial atención para atender las necesidades de los países con baja capacidad tributaria (*Low Capacity Jurisdictions*), es decir, aquellos con menos recursos y que se enfrentan a limitaciones a la hora de identificar fuentes de información fiables para acceder a datos de mercado.<sup>1</sup>

A diferencia de otras medidas desarrolladas en el ámbito BEPS 2.0, el Enfoque Simplificado no está sujeto a un umbral de ingresos mínimo y será relevante para una amplia variedad de empresas multinacionales de diversos sectores de actividad. Sin embargo, respecto al anterior borrador, que parecía indicar que su aplicación sería obligatoria para los países que forman parte del Marco Inclusivo, la nueva guía puede generar cierta incertidumbre en la medida en que su implementación es voluntaria<sup>2</sup>. Las jurisdicciones pueden optar por aplicar dicho enfoque a partir del 1 de enero de 2025.

El documento describe y define el conjunto de operaciones que pueden ser objeto del Enfoque Simplificado y, en consecuencia, las características de los distribuidores incluidos en el ámbito de aplicación. También proporciona un marco de fijación de precios para los distribuidores dentro del alcance del nuevo enfoque mediante la determinación de un retorno sobre ventas (Beneficio operativo / Ventas netas) y proporciona orientación acerca de la documentación requerida y otros aspectos de naturaleza transitoria, así como los mecanismos para evitar la doble imposición.

## Detalles del Enfoque Simplificado

---

### ¿Qué es el Enfoque Simplificado?

El diseño de este enfoque proporciona una solución en la determinación de la retribución de las actividades de comercialización y distribución mayorista que se aproxima a un resultado de plena competencia dentro de la jurisdicción de la entidad distribuidora.

Las jurisdicciones pueden optar por aplicar el Importe B mediante la consideración de que las partes sujetas a análisis (es decir, las entidades distribuidoras) que residen dentro de su jurisdicción opten de manera voluntaria por aplicar el Enfoque Simplificado o, pueden exigir el uso del Enfoque Simplificado de manera obligatoria por parte de todos los agentes (Administración tributaria y contribuyentes) residentes en la jurisdicción.

Solo en las jurisdicciones que opten por aplicar el Enfoque Simplificado, tal enfoque será tratado como si proporcionara un resultado de plena competencia. En todo caso, los países que forman parte del Marco Inclusivo se comprometen a respetar el resultado que se derive del Enfoque Simplificado cuando la contraparte se encuentre ubicada en un país de baja capacidad tributaria.

## ¿Cuáles son las operaciones incluidas para el Enfoque Simplificado?

Los análisis funcionales y de riesgos, así como la adecuada descripción de la transacción de acuerdo con su fondo económico y el comportamiento de las partes, permanecen como elementos fundamentales para determinar si una entidad puede ser objeto del ámbito de aplicación del Enfoque Simplificado.

En el ámbito de aplicación, las entidades de distribución mayorista, por ejemplo, no deben ser titulares de intangibles relevantes (“únicos y valiosos” en terminología OCDE) ni deben asumir ciertos riesgos económicamente significativos. El Enfoque Simplificado permite a los distribuidores realizar transacciones que no se enmarquen en la comercialización mayorista cuando puedan evaluarse adecuadamente y fijarse los precios de una manera clara y separada bajo las recomendaciones establecidas en las Directrices de Precios de Transferencia de la OCDE. También permite la actividad de comercialización minorista de *minimis* (cuando los ingresos netos medios ponderados de los tres años anteriores por dicha actividad no sean superiores al 20%), al tiempo que excluye la distribución de *commodities*, productos digitales y servicios del ámbito de aplicación.

Además, la parte sujeta al análisis tiene que incurrir anualmente en unos gastos operativos que tienen que estar comprendidos en un rango sobre ventas netas. En cuanto al límite inferior este es del 3%. En cuanto al límite superior, se establece la posibilidad de que sean las jurisdicciones que decidan implementar el Enfoque Simplificado las que establezcan el porcentaje que consideren oportuno, no pudiendo ser inferior al 20% ni superior al 30%.

## ¿Cómo se remunerarán las transacciones incluidas bajo el Enfoque Simplificado?

Teniendo en cuenta las características económicamente relevantes de las transacciones dentro del alcance del nuevo enfoque y la información disponible de transacciones entre terceros comparables, se plantea el método del margen neto operacional (TNMM) como el método más apropiado según el Enfoque Simplificado, aplicando el beneficio operativo sobre ventas netas como el indicador de beneficio más adecuado.

Sin embargo, puede haber casos (aunque en menor medida, puesto que la comercialización de *commodities* se excluye del ámbito de aplicación) en los que la aplicación de un método de precios basado en el Precio Libre Comparable podría ser potencialmente más apropiado.

De cara a determinar la remuneración aplicable, el Enfoque Simplificado se basa en un proceso de tres pasos<sup>3</sup> mediante la consideración de una matriz dividida en tres bloques sectoriales y que emplea la intensidad en activos netos operativos y gastos operativos sobre ventas (empleando la media de los tres años anteriores, cuando sea posible, sino dos o uno en función de la disponibilidad) para establecer unos porcentajes de referencia que proporcionen una aproximación de un resultado de plena competencia.

La siguiente matriz incluye los distintos valores de referencia a los que se les añadirá y restará un 0,5% para generar un rango:

Industry Grouping	Industry Grouping 1	Industry Grouping 2	Industry Grouping 3
<b>Factor Intensity</b>			
[A] High OAS / any OES >45% / any level	3.50%	5.00%	5.50%
[B] Med/high OAS / any OES 30% - 44.99% / any level	3.00%	3.75%	4.50%
[C] Med Low OAS/any OES 15%-29.99% / any level	2.50%	3.00%	4.50%
[D] Low OAS / non-low OES <15% / 10% or higher	1.75%	2.00%	3.00%
[E] Low OAS/low OES <15% OAS / <10% OES	1.50%	1.75%	2.25%

**Fuente:** OECD (2024), *Pillar One - Amount B: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/21ea168b-en>

Este enfoque incluye, a su vez, un mecanismo de verificación que establece unos mínimos y máximos de beneficios sobre gastos operativos. En este caso, si el resultado se ubica fuera del rango resultante se deberá realizar un ajuste al beneficio sobre las ventas hasta adecuarse al límite más próximo del citado rango.

Adicionalmente, se incluye un mecanismo de ajuste para aquellas entidades ubicadas en países con falta de disponibilidad de datos<sup>4</sup> que parte del riesgo país de la parte sujeta a análisis.

Los datos financieros que se deriven de la información de los comparables incluidos en las muestras iniciales y los ajustes riesgo país se actualizarán anualmente, mientras que en otros casos (i.e. límite mínimo y máximo del cálculo corroborativo de beneficios sobre gastos operativos y realización de los correspondientes análisis económicos comparativos) esta actualización se llevará a cabo cada cinco años, salvo que existan cambios significativos en los mercados que hagan aconsejable una revisión.

### **¿Cómo se documentará el Enfoque Simplificado en aquellas jurisdicciones donde sea optativo?**

Cuando el contribuyente aplique el Enfoque Simplificado por primera vez deberá incluir en su Local File, o en cualquier otra documentación relevante, un consentimiento para su aplicación por un mínimo de 3 años, a no ser que las transacciones estén en vigor durante un tiempo más corto o haya un cambio significativo en el negocio del contribuyente, y notificar esa circunstancia a las autoridades tributarias de las jurisdicciones involucradas en la transacción de distribución / comercialización mayorista.

### **¿Cuáles son los aspectos pendientes?**

La presente guía se podría considerar un paso previo a lo que será el documento final para el Enfoque Simplificado. Además del mencionado listado de países considerados

como de baja capacidad tributaria, la OCDE ha anunciado la realización de trabajos adicionales entre los cuales se pueden destacar los siguientes:

- ▶ Por un lado, como parte de la línea de trabajo actual, el Marco Inclusivo se desarrollará un criterio de alcance cualitativo opcional.
- ▶ Por otro, como consecuencia de la implementación del Enfoque Simplificado, el Marco Inclusivo encomendará al Grupo de Trabajo 1 la preparación de comentarios al artículo 25 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE (relativo a los Procedimientos Amistosos).
- ▶ Finalmente, se esperan más detalles acerca de la interacción entre el Importe B y el Importe A del Pilar 1, que se concluirá en el Marco Inclusivo antes de la firma y entrada en vigor del Convenio Multilateral.
- ▶ Se recopilarán datos sobre la aplicación práctica de este enfoque y, en su caso, se considerará la elaboración de más guías de implementación si fuera necesario.

## Conclusión

---

La OCDE deja en manos de las jurisdicciones decidir si consideran conveniente implementar el Enfoque Simplificado. Esto puede dar lugar a situaciones en las que los grupos multinacionales se enfrenten a escenarios en los que las Autoridades fiscales de una determinada jurisdicción esperen la aplicación de un determinado nivel de beneficios de acuerdo con el Importe B por una actividad de distribución / comercialización mayorista, mientras que las Autoridades fiscales del lugar de residencia de la contraparte esperen que el nivel de beneficios se determine sobre la base de un análisis tradicional de precios de transferencia (i.e. *benchmarking*).

Si bien el objetivo inicial era evitar la controversia que hoy en día rodea este tipo de modelos operacionales, en el punto en el que nos encontramos no parece que se haya logrado abordar con éxito el objetivo de simplificación y seguridad jurídica buscado. En este sentido, se tendrá que seguir acudiendo a la redacción general de las Directrices cuando se tengan que resolver procedimientos amistosos (MAP) con los que resolver situaciones de posible doble tributación derivada de ajustes en materia de precios de transferencia realizados por parte de las autoridades tributarias en el marco de una inspección, sin que sea de aplicación lo dispuesto en el Enfoque Simplificado.

Por este motivo, a medida en que se vaya conociendo los países que aplicarán el Enfoque Simplificado, será recomendable que los grupos multinacionales lleven a cabo un diagnóstico para confirmar qué empresas de su ámbito de actuación estarían dentro del alcance del Importe B, sobre la base de un análisis de sus perfiles funcionales y, en su caso, valorar potenciales modificaciones.

En este análisis será conveniente tener en cuenta si en las jurisdicciones implicadas es de aplicación una tasa mínima impositiva (15% - calculado conforme a las propias normas de Pilar 2), compararla con la tasa actual y si, en su caso, puede ser de aplicación un impuesto adicional (*top-up tax* en terminología Pilar 2) a nivel grupo.

¡[Suscríbete](#) a las newsletters de EY para mantenerte actualizado!



---

Para cualquier información adicional, contacte con:

**Ernst & Young Abogados, S.L.P.**

Javier Montes Urdín

[Javier.MontesUrdin@es.ey.com](mailto:Javier.MontesUrdin@es.ey.com)

Marcos Perez Rodriguez

[Marcos.PerezRodriguez@es.ey.com](mailto:Marcos.PerezRodriguez@es.ey.com)

Jose María Remacha Albisur

[Jose.Maria.Remacha1@es.ey.com](mailto:Jose.Maria.Remacha1@es.ey.com)

Jose Antonio Garcia Bañuelos

[Jose.Antonio.Garcia.Banuelos@es.ey.com](mailto:Jose.Antonio.Garcia.Banuelos@es.ey.com)

Florencia Gaido Cerezo

[Florencia.GaidoCerezo@es.ey.com](mailto:Florencia.GaidoCerezo@es.ey.com)

Manuel Moreno Ortega

[Manuel.Moreno.Ortega@es.ey.com](mailto:Manuel.Moreno.Ortega@es.ey.com)

**Acerca de EY**

EY es líder mundial en servicios de auditoría, fiscalidad, asesoramiento en transacciones y consultoría. Los análisis y los servicios de calidad que ofrecemos ayudan a crear confianza en los mercados de capitales y las economías de todo el mundo. Desarrollamos líderes destacados que trabajan en equipo para cumplir los compromisos adquiridos con nuestros grupos de interés. Con ello, desempeñamos un papel esencial en la creación de un mundo laboral mejor para nuestros empleados, nuestros clientes y la sociedad.

EY hace referencia a la organización internacional y podría referirse a una o varias de las empresas de Ernst & Young Global Limited y cada una de ellas es una persona jurídica independiente. Ernst & Young Global Limited es una sociedad británica de responsabilidad limitada por garantía (*company limited by guarantee*) y no presta servicios a clientes. Para ampliar la información sobre nuestra organización, entre en [ey.com](http://ey.com).

© 2024 Ernst & Young Abogados, S.L.P.

Todos los derechos reservados.

ED None

La información recogida en esta publicación es de carácter resumido y solo debe utilizarse a modo orientativo. En ningún caso sustituye a un análisis en detalle ni puede utilizarse como juicio profesional. Para cualquier asunto específico, se debe contactar con el asesor responsable.

[ey.com/es](http://ey.com/es)



## Notas

---

- 1 La lista de jurisdicciones de baja capacidad tributaria estará disponible en la página web de la OCDE a partir del 31 de marzo de 2024 y será actualizada cada 5 años.
2. Aunque la nueva guía pueda ser aplicable a una amplia variedad de empresas multinacionales, las reservas planteadas por India sobre el carácter incompleto de ésta y cuestionando el mecanismo de ajuste, entre otros aspectos, indica cierto desacuerdo entre los países del Marco Inclusivo en cuanto a la adopción del Enfoque Simplificado.
- 3 Se presentan los tres pasos a continuación (1) Determinación de la(s) agrupaciones(s) sectoriales relevantes a la parte sujeta a análisis; (2) Determinación de la intensidad de activos netos operativos y gastos operativos de la parte sujeta a análisis sobre ventas e (3) Identificación del rango de retorno sobre las ventas que corresponde a la intersección de las agrupaciones sectoriales y clasificación de intensidad de los factores anteriores de la parte sujeta a análisis.
- 4 El listado con los países incluidos en este grupo será publicado en la página web de la OCDE y actualizado cada cinco años.