

Una nueva era de la tributación: la imposición de la economía digital como catalizadora del cambio de paradigma fiscal

FERNANDO SERRANO ANTÓN



Catedrático de derecho financiero y tributario.
Universidad Complutense de Madrid.

Sumario: 1. Introducción.- 2. Antecedentes: de la Acción 1 del Plan de Acción BEPS y del consenso fiscal global actual.- 3. ¿Por qué la digitalización de la economía presenta tantos retos a la fiscalidad?- 4. La nueva fiscalidad de la economía digital o el reto a los principios tradicionales de la tributación.- 5. Estrategias y recomendaciones de la OCDE para abordar los problemas de BEPS en el contexto de la economía digital.- 6. La economía digital es una nueva realidad con impacto fiscal.- 7. Soluciones multilaterales (pilares 1 y 2): estado del arte. - 7.1. Antecedentes. - 7.2. El acuerdo global sobre los dos pilares. - 7.3. Novedades en torno al Pilar I. - 7.4. Novedades en torno al Pilar II. - 7.5. Ejecución. - 7.6. Asuntos pendientes.- 8. Propuesta de la ONU: tributación de los servicios digitales automatizados (artículo 12B del Modelo de Convenio).- 9. Proliferación de medidas fiscales unilaterales con especial referencia a la Unión Europea. - 10. La imposición indirecta como fórmula de gravamen de la economía digital.

1. INTRODUCCIÓN

Este trabajo tiene como objetivo examinar las reglas de coordinación fiscal internacional y su evolución en el estado actual de la economía digital. Para ello, se analizan las distintas propuestas que han ido apareciendo en torno a la fiscalidad de la economía digital, junto con los obstáculos que ofrece su aplicación e interpretación. Asimismo, en lo que se refiere a las últimas propuestas de la OCDE, de la ONU y de la UE, veremos dónde se encuentra su potencial aprobación y los efectos que pueden producir en los intereses fiscales de los Estados.

Para llevar a cabo el trabajo, comenzaremos con el estudio de los antecedentes, desde la Acción 1 del Plan de Acción BEPS, hasta el actual consenso fiscal mundial. Con ello, pondremos de relieve los retos que la digitalización de la economía presenta a la fiscalidad, tanto a las Administraciones como a los contribuyentes, en particular, la posibilidad de realizar actividades de manera remota que permite la digitalización y, sobre todo, las diversas formas de creación de valor en la jurisdicción donde se encuentra el mercado. Lo anterior produce una alteración en la distribución del poder tributario entre los Estados, un desafío a los principios tradicionales de la tributación, y una crisis enorme de la presencia física como elemento clave en la fiscalidad internacional. Además, consideraremos la coexistencia de los criterios de conexión tradicionales (residencia y territorialidad) con nuevos principios, como el de “creación de valor”, que amplían el marco de la fuente (“jurisdicción de mercado”), manteniendo los efectos ya conocidos en la carga fiscal del contribuyente (gravamen global en residencia y limitado en fuente), lo que puede incrementar las situaciones de doble imposición.

También examinaremos el pilar I (tributación de la economía digital) y II (GloBe, *Global Anti-Base Erosion*), inspirados en las medidas antielusivas estadounidenses del GILTI y el BEAT introducidas por la reforma tributaria del 2017.

Al hilo del análisis, observaremos críticamente la oportunidad de las iniciativas de la OCDE, ONU, UE y unilaterales sobre la tributación de la economía digital, para comprobar así la complejidad de la propuesta para ser aplicada por todas las jurisdicciones, previo consenso internacional.

2. ANTECEDENTES: DE LA ACCIÓN 1 DEL PLAN DE ACCIÓN BEPS Y DEL CONSENSO FISCAL GLOBAL ACTUAL

La OCDE, a instancias del G-20, inició en setiembre del 2013 el Plan de Acción para Prevenir la Erosión de Bases Imponibles y el Traslado de Beneficios (Base Erosion & Profit Shifting) en terminología anglosajona, hoy más conocido como Plan BEPS).

Partiendo del referido Plan de Acción BEPS, se desarrolló y aprobó un paquete integral de medidas de carácter fiscal. Dichas medidas se diseñaron precisamente para ser implementadas por los países y en aplicación de las disposiciones contempladas en los convenios de doble imposición fiscal de manera coordinada, evitando asimetrías, contando a tal fin con un seguimiento específico (por parte de la propia OCDE y los países) y basándose en una transparencia “reforzada”.

El paquete de medidas de erosión de las bases imponibles y de traslado de beneficios consta de tantos informes como líneas de actuación o “acciones” (15) que recogen medidas que van desde la adopción de nuevos estándares mínimos en materia de tributación internacional a la revisión de los estándares ya existentes, pasando por el desarrollo de enfoques y/o criterios comunes que favorezcan la convergencia de prácticas nacionales y la formulación de directrices sobre buenas prácticas.

Una de las áreas de trabajo identificadas en el plan abordó los desafíos fiscales que plantea la digitalización de la economía (en concreto, la acción 1). Entre otros temas, la OCDE estudió la necesidad, en su caso, a través de la acción 1, de revisar la definición de nexo a efectos fiscales y se planteó también qué beneficios deben atribuirse a ese nexo y, en particular, el valor creado a partir de la generación de datos relevantes y comercializables mediante el uso de productos y servicios digitalizados, planteando el análisis de estas cuestiones de manera coordinada entre países.

El informe final de la acción 1 del Plan de Acción BEPS¹ tenía como objetivo “abordar los retos de la economía digital en materia fiscal” y su contenido se estableció en torno a dos pilares². Uno de estos retos se encuentra en que el marco jurídico general y las reglas del juego específicas en materia de fiscalidad internacional fueron diseñados hace más de cien años. En ellas se concede una gran importancia a la presencia física en los diferentes países en los que, directa o indirectamente, operan. Algo que en la actualidad se evita por la propia naturaleza de la economía en cuestión. Además,

1 Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. (2015). *Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*. <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf> (consultado el 2 de agosto del 2020).

2 En particular, el Informe de la Acción 1 del Plan de Acción BEPS trató de identificar las principales dificultades que plantea la economía digital en la aplicación de las actuales normas impositivas internacionales y desarrollar opciones detalladas para abordar estas dificultades, con un enfoque holístico y considerando tanto la imposición directa como la indirecta. Los temas que se identificaron fueron, entre otros, la capacidad de una compañía de tener una “presencia digital” significativa en la economía de otro país sin estar sujeta a imposición debido a la falta de un “nexo” de acuerdo con las normas internacionales actuales; y, la atribución de valor creado a partir de la generación de datos comercializables de ubicación relevante mediante el uso de productos y servicios digitales.

como consecuencia de la digitalización, la calificación de las operaciones bien, como entrega de bienes bien como prestación de servicios, es cada vez más compleja. Ello se debe a la transformación digital de los bienes y de los servicios. Los ejemplos más típicos son los *e-books* o los productos de la impresión 3D.

Además, se ha observado que mientras se está a la espera de medidas fiscales definitivas coordinadas globalmente, han proliferado la adopción de medidas unilaterales sobre los servicios digitales en los diferentes países, eso sí, con el compromiso de desmantelamiento futuro. La causa para ello se encuentra en la percepción por parte de la opinión pública de que las multinacionales tecnológicas y, en general, las grandes empresas no están contribuyendo fiscalmente en las jurisdicciones en las que aquellas operan en un contexto de presiones de índole recaudatoria y política.

Así, frente al espíritu multilateralista y consensuado mencionado anteriormente, hemos visto la propuesta y adopción creciente de medidas tributarias unilaterales específicamente dirigidas a negocios nativos digitales en diversas jurisdicciones (entre otras, Israel, India, Arabia Saudí, España, Italia, Hungría, Francia, Reino Unido, Australia) y entre las que destacan sobremanera las nuevas reglas destinadas a limitar la erosión de las bases imponibles en EE.UU aprobadas al hilo de la reforma fiscal del gobierno Trump, con su “*base erosion anti-abuse tax*”, más conocido como “BEAT”. En todo caso, hay que advertir que la normativa española aprobada, nace con vocación de transitoriedad, habiendo entrado ya en su particular cuenta atrás, cuyo fin está previsto en diciembre del 2023, debido al acuerdo en el marco de la OCDE³.

Este contexto de tensión y competencia fiscal sirvió a la OCDE, apremiada por la Unión Europea, para adelantar la presentación de su “*interim report*” sobre los desafíos fiscales derivados de la digitalización⁴. En este informe “interino”, la OCDE llevó a cabo un análisis pormenorizado de las principales características y las variables fundamentales a partir de las cuales se crea valor en los modelos de negocio altamente digitalizados con el fin de diseñar normas fiscales que permitieran a los gobiernos someter a imposición, de forma justa y en el momento oportuno, a este tipo de actividades empresariales.

No se alcanzó un consenso en cuanto a las medidas específicas a adoptar, pero se apuntó el trabajo a realizar con el objetivo de alcanzar una solución consensuada en el horizonte que marcaba el 2020, que después se ha materializado en un acuerdo

3 Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales.

4 Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. (2018). *Tax Challenges Arising from Digitalization - Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264293083-en>

global (136 países), con fecha 8 octubre del 2021⁵. Así, la principal controversia a la hora de alcanzar este deseado consenso para reformular los estándares de fiscalidad internacional se ha vinculado principalmente al concepto de “nexo territorial” y por derivada a la necesaria “atribución de beneficios” que dicho nexo generaría (beneficio rutinario y residual). Asimismo, se ha cuestionado si la participación de los usuarios en la cadena de generación/creación de valor de una compañía es precisamente un elemento fundamental que merece un retorno empresarial específico y presupone por sí mismo la existencia de un nexo tributario en la jurisdicción donde aquellos usuarios se localizan.

Ahora bien, consciente de la tensión política y recaudatoria imperante en los diferentes países, la OCDE señaló una serie de estándares que tienen por objetivo homogeneizar las medidas unilaterales provisionales que se han aprobado por parte de los diferentes países de forma independiente. Así, la OCDE apuntó que el impuesto digital no debería configurarse tomando en consideración los ingresos brutos ni quedar al margen del sistema fiscal actual y que, en todo caso, las medidas unilaterales adoptadas deberían tener un carácter provisional en tanto en cuando se alcanzase un consenso internacional, evitando cualquier impacto negativo para “startups”, negocios de nueva creación y la pequeña y mediana empresa (en términos más generales). Después veremos cómo ha quedado finalmente el desmantelamiento de estos impuestos.

En este contexto, la Comisión de la Unión Europea también presentó el 21 de marzo del 2018 el paquete europeo de medidas relativas a la fiscalidad de la economía digital⁶. Como medida provisional, la Comisión de la UE propuso la introducción, de

5 Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (s. f). *La comunidad internacional alcanza un acuerdo pionero en materia fiscal para la era digital*. <https://www.oecd.org/newsroom/la-comunidad-internacional-alcanza-un-acuerdo-pionero-en-materia-fiscal-para-la-era-digital.htm> (consultado el 10 de noviembre del 2021).

6 La Comisión de la Unión Europea (UE) presentó el 21 de marzo del 2018 el paquete europeo de medidas relativas a la fiscalidad de la economía digital que consta de lo siguiente:

1. Una Comunicación al Parlamento Europeo y al Consejo: la Comisión se refiere a los desafíos de adaptar las actuales normas del impuesto sobre sociedades, al siglo XXI. Reconoce la necesidad de un nuevo marco tributario actualizado con los modelos de negocios digitales, y subraya la necesidad de una solución internacional a los desafíos de gravar la economía digital.
2. Una propuesta de directiva sobre un establecimiento permanente digital, considerada una solución integral a largo plazo, previéndose su aplicación a todos los contribuyentes que estén sujetos al impuesto sobre sociedades en uno o más Estados miembros y a entidades residentes fuera de la UE. Ahora bien, no se aplicará si una entidad es residente a efectos fiscales en una jurisdicción tercera que tiene un convenio de doble imposición con el Estado miembro

manera armonizada conforme a una directiva, de un nuevo impuesto sobre “ingresos brutos” sobre los servicios digitales. El impuesto sobre prestación de servicios digitales (en adelante, DST) del 3 % gravaría el negocio resultante de la explotación de actividades digitales caracterizadas por la creación de valor por los usuarios (B2B/B2C). En particular, en la publicidad *online* o la venta de datos de usuarios y los servicios de intermediación (afectando a plataformas digitales), siempre que los ingresos anuales globales fueran superiores a 750 millones de euros computados a nivel grupo y los ingresos anuales derivados de la prestación de servicios digitales en la UE fueran superiores a 50 millones de euros.

La aprobación de este Impuesto europeo sobre servicios digitales fue suspendida a la espera del acuerdo global citado en el marco de la OCDE. Posteriormente, el día 23 de enero del 2019, el Marco Inclusivo de BEPS aprobó el documento Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy - Policy Note⁷, basándose en el análisis del Informe BEPS de la acción 1, así como en el Informe Provisional del 2018, y tomando en cuenta distintas discusiones y reuniones. Esta nota pretendió sentar las bases para llegar al acuerdo global citado, sobre el camino a seguir y consensuar una posición global sobre la tributación de la economía digital.

en el que hay presencia digital significativa. La propuesta establece reglas para determinar cuándo hay un establecimiento permanente digital como consecuencia de una “presencia digital significativa” y reglas para atribuir beneficios a este establecimiento permanente.

3. Una recomendación relativa al establecimiento permanente digital: la recomendación propone que para los casos en los que la directiva propuesta no se aplique, por existir un convenio de doble imposición con el tercer estado, los Estados miembros modifiquen sus convenios para incluir este establecimiento permanente digital.
4. Una propuesta de directiva sobre un impuesto a los servicios digitales, el conocido como “Google Tax”, siendo la solución provisional para la Comisión, a corto plazo. Esta segunda propuesta de directiva pretende establecer un impuesto temporal aplicable a los servicios digitales (DST por sus siglas en inglés) a un tipo del 3 % sobre los ingresos brutos obtenidos en la UE de las siguientes actividades: publicidad online; la puesta a disposición de los usuarios de una web (interfaz digital de múltiples lados) que permita a usuarios encontrar a otros usuarios e interactuar con ellos, y que también pueda facilitar la provisión de bienes o servicios directamente entre usuarios; la transmisión de los datos recopilados sobre los usuarios y generados a partir de las actividades digitales de los usuarios.

Solo las entidades con ingresos superiores a 750 millones de euros e ingresos en la UE superiores a 50 millones de euros estarían sujetas al impuesto sobre servicios digitales (*digital EU activity footprint*), independientemente de que estén establecidas en un Estado miembro o en una jurisdicción tercera. Véase <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=CELEX:52018PC0148&from=EN>.

- 7 Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. (2021). *Action 1 Tax Challenges Arising from Digitalisation*. <https://www.oecd.org/tax/beps/bepsactions/action1/> (consultado el 7 de julio del 2020).

Este documento inauguró una nueva etapa en la tributación de compañías digitalizadas y en las soluciones referidas a la lucha contra la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios al establecer un programa de trabajo basado en dos pilares con el objetivo de finalizar la labor comenzada con la acción 1 del Plan de Acción BEPS:

- i) Pilar I o *unified approach* (enfoque unificado): aborda los retos más amplios que plantea la digitalización de la economía, en particular, ofrece un análisis de las nuevas reglas de atribución de la potestad de gravamen a las jurisdicciones sobre la imposición de la renta empresarial. Nuevas reglas basadas en el nexo sobre el concepto de “*presencia económica significativa*”, la explotación de la participación del usuario, y los intangibles de comercialización en una jurisdicción.
- ii) Pilar II o GloBE (Global Anti-Base Erosion): es una medida más general y no meramente centrada en los retos fiscales de la economía digitalizada que cubre las cuestiones remanentes de BEPS y los riesgos aún presentes después de la ejecución del Plan de Acción BEPS del 2015. Incluye un conjunto de normas para reconducir los riesgos que se producen a través de determinadas estructuras que permiten a las multinacionales trasladar sus beneficios a jurisdicciones en las que no están sujetos a tributación, o si lo están a una muy baja fiscalidad.

3. ¿POR QUÉ LA DIGITALIZACIÓN DE LA ECONOMÍA PRESENTA TANTOS RETOS A LA FISCALIDAD?

Según la Unión Europea⁸, los beneficios derivados de modelos de negocio digitales transnacionales están sujetos a un tipo efectivo de gravamen inferior al 10 % frente al 23 % al que tributan los resultados de modelos de negocio más tradicionales o no digitalizados.

Esta disparidad en la tributación efectiva de los beneficios empresariales se debe, entre otros motivos, a que el marco jurídico general y las reglas en materia de fiscalidad internacional no fueron diseñados ni para multinacionales, ni para una economía digitalizada. Es decir, no se tuvo en cuenta el carácter virtual o con limitada presencia física o tangible en los diferentes países en los que directa o indirectamente operan dichas multinacionales. Así, en la tributación internacional el gravamen de los beneficios empresariales en un país distinto al de residencia solo puede producirse

8 ZEW (2017). Effective tax rates in an enlarged European Union - Final Report 2016, Project for the European Commission, TAXUD/2013/CC/120.

si existe en el país de la fuente un nexo suficiente, normalmente a través de un establecimiento permanente⁹. Sin embargo, la digitalización permite que una sociedad tenga una presencia digital significativa en la economía de otro país, sin que se encuentre sujeto a imposición por la falta de un lugar fijo de negocios.

En este contexto, las Administraciones Tributarias se encuentran con la dificultad añadida de iniciar procedimientos de comprobación o inspección sobre modelos de negocio altamente digitalizados, sin presencia en el territorio donde desarrollan sus actividades. Estas plataformas entregan productos o prestan servicios de forma gratuita monetizando y haciendo rentable su actividad empresarial por la explotación u oferta de otros productos o servicios complementarios o colaterales con una desconexión entre los ingresos generados/declarados fiscalmente y la tipología de actividades principales realizadas por dichas entidades¹⁰.

El efecto disruptivo de la digitalización en la tradicional cadena de generación de valor varía según los distintos modelos de negocio considerados. No es posible en la práctica definir una sistemática uniforme entre compañías altamente digitalizadas, afectando de forma muy diferente a unas y otras dependiendo de la industria y la actividad empresarial considerada. Así, el impacto de la red es especialmente relevante para las redes sociales que conectan usuarios, mientras que la importancia del *big data* es clave en negocios vinculados a redes sociales, buscadores en Internet y plataformas de publicidad *online*, siendo su impacto más moderado en los servicios en la nube¹¹. Así, por poner algunos ejemplos, en el caso de Amazon, su rasgo diferenciador es su presencia física mínima. Es un claro ejemplo de intangible de *marketing* o comercial. En los supuestos de Google y Facebook, sin embargo, la importancia recae en los usuarios y la generación de valor a partir de ellos, por ejemplo, para publicidad.

9 El 21 de junio del 2018, el Tribunal Supremo de los Estados Unidos, en la sentencia *South Dakota v. Wayfair*, ha cambiado su jurisprudencia para establecer que un Estado federado puede gravar una venta en su territorio a un consumidor final en la imposición sobre el consumo y exigir el impuesto a la empresa vendedora, aunque ésta carezca de una presencia física en ese territorio. Esta sentencia se alinea perfectamente con la evolución en la Unión Europea de la cuestión de la imposición digital en la imposición directa. La fiscalidad internacional sobre la renta ha descansado tradicionalmente sobre una tributación de la renta en el Estado de residencia, salvo existencia de un establecimiento permanente en otro Estado. Ese establecimiento permanente exigiría una presencia física y desde hace años el debate se centra tanto sobre las condiciones de esa presencia como acerca del desfase existente entre este criterio de reparto de las soberanías fiscales y la economía digital.

10 Schon, W. (2018). Ten questions about Why and How to Tax the Digitalized Economy. *Bulletin for International Taxation*, 72(4-5).

11 De Cubas, T. y Durán, V. (2013). Digitalización de la economía fiscalidad: de la Acción 1 del Plan BEPS al BEPS 2.0. *Fiscalidad Internacional*. Centro de Estudios Financieros, p. 554.

Los usuarios constituyen “la mercancía”, salvando las distancias y en Apple todo gira alrededor de los activos intangibles.

En este orden de cosas, el desafío para las Administraciones Tributarias es enorme. La digitalización se abre paso de forma imparable. Además, estos contribuyentes altamente digitalizados no solo han resistido a la pandemia, sino que su negocio se ha visto reforzado de manera exponencial, así:

- Hoy en día, 9 de las mayores 20 compañías a nivel mundial en términos de capitalización bursátil son estrictamente “digitales”, mientras que hace solo 10 años era difícil encontrar más de una.
- En el 2027 se espera que el 75 % de las compañías del Fortune 500 sean grupos multinacionales digitales.

Las condiciones que presenta la economía digital y su tributación no constituyen un intento de combatir estrategias de erosión de bases imponibles, ni evitar un traslado de beneficios por parte de las empresas digitales o digitalizadas, aunque no puede descartarse que fuera el desencadenante de esta iniciativa. Por el contrario, la cuestión clave en la actualidad es si la posibilidad de realizar actividades de manera remota que permite la digitalización y, sobre todo, las diversas formas de creación de valor en el estado donde se encuentra el mercado, producen una alteración en la distribución del poder tributario entre los Estados¹². Todo parece indicar que una nueva distribución del poder tributario con base en nuevos nexos, como el mercado, ha venido para quedarse.

4. LA NUEVA FISCALIDAD DE LA ECONOMÍA DIGITAL O EL RETO A LOS PRINCIPIOS TRADICIONALES DE LA TRIBUTACIÓN

El desarrollo y la ejecución del Plan de Acción BEPS, las iniciativas de carácter unilateral, las propuestas de la Unión Europea y de Naciones Unidas¹³ y, sobre todo, las

12 Martín Jiménez considera que la inclusión del mercado como un elemento determinante para la atribución de poder tributario y de beneficios gravables ha sido introducidos en el debate internacional de manera incoherente y desproporcionada. Véase Martín Jiménez, A. (2018). BEPS, the digital(ized) economy and the taxation of services and royalties. *Intertax*, 46(8-9), p. 626. Una versión en español de este artículo en Martín Jiménez, A. (2018). BEPS, la economía digital(izada) y la tributación de servicios y royalties. *Revista Española de Derecho Financiero*, 179, pp. 57-97.

13 La propuesta de la Organización de Naciones Unidas sobre la fiscalidad de la economía digital gira en torno a una nueva definición de establecimiento permanente digital, alejándose del Pilar I de la OCDE; y, a modificar su modelo de convenio mediante la introducción de un nuevo artículo 12 B (cánones) que gravaría los ingresos de los servicios digitales automatizados (ADS) sobre una base bruta o neta. Se utiliza la mecánica clásica de los convenios de doble imposición, en el que

medidas contenidas en el Programa de Trabajo de la OCDE relativa a la fiscalidad de la economía digital plantean el dilema de la conservación o modificación del sistema fiscal, frente a la revolución o ruptura de los principios tradicionales de la tributación internacional¹⁴.

Por otra parte, la coexistencia de los criterios de conexión tradicionales (residencia y territorialidad) con nuevos principios, como el de “creación de valor”, que amplían el marco de la fuente (“jurisdicción de mercado”), manteniendo los efectos ya conocidos en la carga fiscal del contribuyente (gravamen global en residencia y limitado en fuente) suponen un mayor riesgo de situaciones de doble imposición, siendo esta consecuencia cuestionable desde la perspectiva del principio de capacidad económica, como podrían serlo asimismo, algunas reglas BEPS implementadas a nivel interno¹⁵. Asimismo, estos nuevos criterios de conexión supondrán conflictos entre las distintas jurisdicciones al no aplicarlos de la misma manera, lo que debe suponer un revisión y mejora de los mecanismos de resolución de conflictos fiscales internacionales para así mejorar la seguridad jurídica en la fiscalidad internacional.

En el caso de la justicia tributaria en relación con los Estados se manifiesta una tendencia a establecer un nuevo marco de equidad interestatal que superando, aunque solo en cierto modo, los puntos de conexión tradicionales (residencia y fuente), garanticen un nuevo modo de reparto del beneficio generado por los contribuyentes, fundamentalmente las multinacionales que operan en la economía global (y no solo digital). El enfoque unificado expuesto en el Pilar I del Programa de Trabajo de la OCDE es una propuesta indicativa de esta tendencia. A título de ejemplo, se pueden mencionar algunas cuestiones de referencia en relación con este tema.

La primera es sobre la aplicación de nuevas normas de atribución y en especial las legitimadas por el principio de “creación de valor”, un concepto que no está teniendo una aceptación doctrinal unívoca y que todavía carece de rigor conceptual y,

Estado de la fuente puede gravar las rentas brutas del servicio, al tipo convenido entre los países contratantes, y dejando al Estado de residencia el gravamen final junto la aplicación del crédito fiscal. La segunda opción que se establece es de elección del contribuyente y se recurre a los estados contables. Se toma en cuenta a la rentabilidad del grupo en el mundo, así la cantidad de base imponible obtenida en un país, se le aplica la ratio de rentabilidad a nivel mundial y los aplico a lo obtenido en una jurisdicción determinada Sobre eso se aplicaría el tipo de gravamen del impuesto sobre la renta en cada país. No tiene mucha precisión, pero puede resultar un sistema razonable y más simplificado que el previsto por la OCDE en los pilares I y II.

14 Soler Roch, M. (2020, 3 de abril). *Fiscalidad internacional. Quo vadis?* Blog RPDFT. <https://rpdft.org/2020/04/03/fiscalidad-internacional-quo-vadis-maria-teresa-soler-roch/> (consultado el 2 de agosto del 2020).

15 *Loc. cit.*

sobre todo, de un análisis económico capaz de medir adecuadamente la incidencia del mercado en el beneficio obtenido por el contribuyente, ya sea este considerado de modo singular o globalmente a nivel de grupo. Los criterios que desarrollan el Programa de Trabajo de la OCDE indican una aproximación indiciaria a esta cuantificación. Por otra parte, falta contrastar la validez de aquel principio y las distintas fórmulas que se han venido manejando frente a otras posibles alternativas¹⁶.

Una segunda cuestión es la relativa a la opción preferible para garantizar la equidad interestatal, polarizada en el actual debate entre el mantenimiento del principio de plena competencia en su enfoque post BEPS¹⁷, frente a la fórmula de tributación unitaria, consolidación y reparto; modalidad representada, en la actualidad, por el proyecto de la Base Imponible Común Consolidada del Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea y por la propuesta de reparto (del monto A) formulada en el Pilar I del Programa de Trabajo de la OCDE.

Las propuestas del Pilar II del Programa de Trabajo de la OCDE también deben ser tenidas en cuenta en relación con el principio de equidad interestatal. Existe, en este punto, una opinión bastante extendida sobre la contradicción entre las distintas reglas propuestas en el marco de este Pilar en relación con los intereses de los Estados de residencia y fuente. Sin embargo, dichas reglas no siempre van a jugar en el mismo sentido respecto de la equidad interestatal, en la medida en que hipótesis de baja tributación pueden darse tanto en fuente como en residencia. Pensemos, por ejemplo, en las regalías que por convenio solo pueda gravar al Estado de residencia cuando este aplique sobre dichas rentas una tributación efectiva por debajo del mínimo.

En relación con el escenario del poder tributario, la principal tendencia se manifiesta en una creciente limitación de dicho poder que afecta a la autonomía de los Estados sobre las decisiones de política fiscal. En este nivel, la idea se resume en el debate entre el multilateralismo o coordinación fiscal frente al unilateralismo o auto-

16 Schon, W. (2018, abril y mayo). Ten questions about why and how to tax the digitalized economy. *Bulletin for International Taxation*. IBFD.

17 Existen determinadas operaciones en las que los intervinientes pueden manipular los precios de venta de las mercancías o servicios que prestan, ya que estas transacciones se realizan entre entidades o personas vinculadas. En estos casos, una empresa puede vender a otra a un precio diferente al del mercado, bien sea superior o inferior, de manera que el precio de transferencia no seguiría las reglas del libre mercado, reguladas por la oferta y la demanda, pudiendo trasladarse beneficios o pérdidas de manera artificial de unas sociedades a otras. Para evitar la alteración de los precios entre entidades o personas vinculadas, se utilizan los precios de transferencia, cuyo principio fundamental denominado “de plena competencia”. Es que el precio que debe fijarse en las transacciones entre partes vinculadas debe ser el valor de mercado. Ferrer, D. (2019). *Metodología de los precios de transferencia. Régimen fiscal de las operaciones vinculadas*. Aranzadi, p. 125.

nomía fiscal en el diseño de la política fiscal de cada país¹⁸. Y ello teniendo en cuenta que la coordinación se produce, en gran medida, a través de instrumentos de *soft law*. Ahora bien, dos ejemplos para ilustrar esto:

- Un primer ejemplo es el propio Pilar I del Programa de Trabajo de la OCDE, cuyo principal objetivo tiene que ver con el intento de paralizar las iniciativas unilaterales de los Estados destinadas a gravar los servicios digitales, especialmente en la Unión Europea tras el fracaso de la directiva por falta de unanimidad. Existen sobre la mesa distintos impuestos aprobados, otros propuestos, y otros en vías de aprobación del Impuesto sobre servicios digitales. Todos estos países han sido amenazados por los EE. UU., estableciendo en contrapartida aranceles sobre determinados productos, como después veremos.
- Un segundo ejemplo lo muestra la resistencia a las propuestas del Pilar II del Programa de Trabajo de la OCDE y la necesidad de establecer un espectro amplio de excepciones para mantener las decisiones de política fiscal sobre incentivos. Es esta una reflexión que se planteó desde el lanzamiento del propio Plan BEPS, en particular respecto de la posición de países en desarrollo que incentivan fiscalmente la inversión extranjera.

En definitiva, ¿vamos hacia una nueva configuración limitativa de la soberanía estatal impuesta desde el derecho internacional tributario? ¿Y a reducir la competencia fiscal, incluso hasta el punto de considerar la limitación un deber recíproco entre los Estados? Sin embargo, aun en la hipótesis de que todos los Estados navegaran en el mismo sentido a favor de la coordinación, si el principal instrumento de limitación son los convenios de doble imposición ¿es posible limitar **efectivamente** el poder tributario mientras la expresión utilizada siga siendo “*may be taxed...*”? Como ha manifestado Soler Roch, este es, sin duda, el talón de Aquiles de la Fiscalidad Internacional y una de las causas que ha propiciado gran parte del fenómeno BEPS¹⁹.

Para finalizar, cabe plantear hasta qué punto las cuestiones mencionadas son indicativas de una tendencia conservadora o rupturista. Dado el escenario tan dinámico y las tensiones actualmente existentes en distintos sentidos, no es fácil llegar a una conclusión categórica en relación con la cuestión de fondo. Es cierto que, sobre todo, a partir del Programa de Trabajo de la OCDE, se extiende una opinión mayoritaria pro-

18 Baez, A. y Brauner, Y. (2019). Taxing the digital economy post BEPS Seriously. *Research Paper Series*, 19-16. University of Florida Levin College of Law Legal.

19 Soler Roch, M. (2017). Consistency and Hierarchy among the BEPS Actions. *Tax Avoidance Revisited in the BEPS Context*. IBFD.

clive a considerar que estamos ante un cambio profundo y radical, pero también hay autores que relativizan el alcance de este cambio, limitándolo a una reforma del viejo status acompañada de una relativamente modesta redistribución de los derechos de gravamen entre algunos Estados clave²⁰.

Por último, la Comisión Europea, al tratar el alcance de la directiva de la base imponible común consolidada en el impuesto sobre sociedades (BICCS) y la adaptación de los convenios de doble imposición fiscal entre los Estados miembros con terceros países, recomienda incorporar criterios de nexo territorial (presencia digital significativa) y de atribución de beneficios a establecimientos permanentes en el sentido que mencionábamos anteriormente.

Todo este trabajo desarrollado por la UE, la OCDE y también de forma implícita por los EE. UU. parece abocado a reconocer lo que entendemos por inevitable: el fin del principio de plena competencia y su sustitución por otro, probablemente, la llamada “imposición unitaria” o *unitary taxation*. Esta postura es defendida por la *Independent Commission for the Reform of the International Corporate Taxation* (ICRIT) quien propone un enfoque diferente al de la OCDE, afirmando que el enfoque más justo y efectivo sería gravar a las multinacionales como negocios individuales y dejar de considerar a cada filial como independiente. En otras palabras, están a favor del llamado “enfoque unitario”. Significaría, al mismo tiempo, el abandono del sistema actual de precios de transferencia hacia un enfoque unitario de tributación de las multinacionales, basado en un sistema global de atribución de la renta articulado por múltiples factores, junto con un impuesto mínimo global.

Según este enfoque unitario, las multinacionales serían tratadas fiscalmente como una sola empresa y su trato fiscal se combinaría con un impuesto mínimo efectivo global de 20-25 %, que reduciría significativamente los incentivos financieros por los cuales las multinacionales transfieren beneficios entre jurisdicciones²¹.

20 Christians, A. y Magalhes, T. (2019). A new global tax deal for the digital age. *Canadian Tax Journal*. Schon, W. (2018). Ten questions about why and how to tax the digitalized economy. *Bull. int'l Tax*, 72, p. 278.

21 Independent Commsion for the Reform of International Corporate Taxation. (2019. 11 de noviembre). *ICRIT response to the OECD Consultation on the Secretariat Proposal for a “Unified Approach” under Pillar One*. <https://static1.squarespace.com/static/5a0c602bf43b5594845abb81/t/5dcec01c17474food8b349e7/1573830698684/ICRICT+submission+to+OECD+11+11+19.pdf> (consultado el 1 de agosto del 2020).

5. ESTRATEGIAS Y RECOMENDACIONES DE LA OCDE PARA ABORDAR LOS PROBLEMAS DE BEPS EN EL CONTEXTO DE LA ECONOMÍA DIGITAL

Tal y como hemos adelantado, los retos que plantea la economía digital se relacionan también con el diseño de las normas. Así, a grandes rasgos se detectan al menos tres grandes desafíos: en primer lugar, la determinación de la existencia de un nexo; en segundo lugar, el tratamiento fiscal de los datos, y, en tercer lugar, la calificación de las rentas en el ámbito de la imposición directa.²²

No es cuestión de demonizar a la economía digital como fuente principal de problemas de erosión de bases imponibles y traslado de beneficios (BEPS), si bien sus características y operativa generan por sí mismos riesgos de prácticas elusivas. Estos riesgos se identificaron en el Plan de Acción BEPS para garantizar que las soluciones propuestas se enfrentasen de manera eficaz a los retos presentes en la economía digital. Así, se acordó acometer los siguientes cambios:²³

- Modificar la lista de excepciones a la definición de establecimiento permanente (EP), para garantizar que toda excepción contemplada en dicho listado este subordinada a la condición general de que las actividades exentas tengan un carácter auxiliar o preparatorio. Además, introducir un nuevo criterio antifragmentación con fines antielusivos y que impida poder acogerse a las excepciones al estatus de EP al fragmentar las operaciones entre las distintas entidades de un mismo grupo. Por ejemplo, con arreglo a este nuevo criterio, se considerará constitutivo de EP que un vendedor en línea de productos tangibles (en el que los componentes esenciales de su modelo de negocio son la proximidad de los clientes y la necesidad de realizar las entregas con rapidez) posea un almacén local de grandes dimensiones en el que trabajen un número considerable de empleados y utilice dichas instalaciones para almacenar y entregar bienes o mercancías vendidos en línea a dichos clientes.
- Modificar la definición de EP para abordar aquellos casos en los que la utilización de mecanismos o estructuras artificiosos para la venta de bienes o servicios de una empresa de un grupo multinacional se traduce, en la práctica, en la celebración de contratos, de modo que habrá que considerar que esas ventas han sido efectuadas por dicha empresa. Esta circunstancia

22 *Ibidem*.

23 Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. (2015). *Addressing the tax challenges of the digital economy*; Cruz Padial, I. y Sánchez-Archidona Hidalgo, G. (2017). Economía digital, establecimiento permanente y presencia digital significativa: tras las conclusiones del informe del GEFED. *Quincena Fiscal*, 18, pp. 59-88.

se daría, por ejemplo, si un vendedor en línea de productos tangibles o un proveedor en internet de servicios de publicidad usa equipo de ventas de una filial local para concluir ventas con grandes clientes potenciales y dichos contratos se celebran de forma habitual sin que la matriz efectúe modificación material alguna. Esta circunstancia determinaría que esta actividad sea constitutiva de EP de la matriz.

- Tras su revisión, las directrices sobre precios de transferencia²⁴ establecen que la titularidad jurídica de los intangibles no genera necesariamente, por sí sola, el derecho a percibir la totalidad (ni tan siquiera una parte) de los beneficios emanados de su explotación, sino que tendrán derecho al reparto de los beneficios correspondientes las entidades del grupo que desarrollen las funciones esenciales, aporten la mayor parte de los activos y tengan la capacidad para controlar los riesgos más importantes desde un punto de vista económico, lo que se determinará a partir de la delimitación exacta de la transacción efectivamente realizada. Las directrices específicas en este ámbito garantizarán, asimismo, que al análisis de los precios de transferencia no le afecten ni las asimetrías de información entre la Administración Tributaria y el contribuyente en lo que respecta a intangibles difíciles de valorar, ni la remisión a acuerdos contractuales especiales, tales como los acuerdos de reparto de costes.
- Las recomendaciones relativas al diseño de normas de transparencia fiscal internacional (*controlled foreign corporations* [CFC] rules) incluyen una definición más certera de las rentas de las CFC, lo que producirá que las rentas típicamente obtenidas en el ámbito de la economía digital queden sometidas a gravamen en la jurisdicción en que se halle ubicada efectivamente la matriz.

El GEFED sometió a debate diversas soluciones posibles a estos problemas, al tiempo que también analizó su respectivo impacto económico. Así, recomendó a los países modificar las excepciones al estatus de EP, para asegurarse de que tan solo resulten aplicables a aquellas actividades preparatorias o auxiliares. Esta decisión se adoptó como resultado de las acciones incardinadas en la acción 7 del Plan de Acción BEPS, en toda la red de convenios fiscales existente de forma sincronizada mediante la firma de la Convención Multilateral para Aplicar las Medidas Relacionadas con los

24 Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. (2017). *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*. OECD Publishing, <https://doi.org/10.1787/tpg-2017-en>.

Tratados Fiscales para Prevenir la Erosión de las Bases Imponibles y el Traslado de Beneficios.²⁵

Para la OCDE, en un principio, la ejecución coordinada de estas medidas junto con otras previstas en otras acciones del Plan de Acción BEPS podrían resolver los problemas de elusión fiscal, que se han potenciado en el ámbito de la economía digital tanto en el Estado de la fuente como en el de residencia efectiva de la sociedad matriz. Sin embargo, hoy esas medidas se han mostrado insuficientes. Además, la economía digital plantea también grandes problemas recaudatorios del IVA, sobre todo cuando un consumidor privado adquiere bienes, servicios y activos intangibles de proveedores situados en el extranjero (B2C).

Asimismo, se pensó que las medidas BEPS podrían tener algún efecto en el ámbito de la economía digital, por lo que se pospusieron otras alternativas como la introducción de un nuevo nexo con base en una presencia económica significativa, el sometimiento de ciertas transacciones digitales a una retención en la fuente y un impuesto de carácter compensatorio. No obstante, se dejó en libertad a los países afectados para introducir cualquiera de las tres soluciones antes mencionadas en sus respectivas legislaciones nacionales como ulterior garantía en su lucha contra la BEPS. Estas medidas adoptadas por los Estados exigirán un análisis futuro de las distintas opciones con el fin de garantizar la debida consistencia con los compromisos jurídicos internacionales. En la actualidad, prácticamente la única medida unilateral que se ha implementado es la del impuesto compensatorio, en forma de Impuestos sobre la prestación de servicios digitales, son los casos británico, francés, italiano o español, entre otros.

6. LA ECONOMÍA DIGITAL ES UNA NUEVA REALIDAD CON IMPACTO FISCAL

Las reglas de reparto de soberanía fiscal diseñadas por la Liga de las Naciones en 1923, siguiendo los trabajos de Bruins y otros economistas, trataban de identificar los fundamentos de la legitimidad de un Estado para gravar la actividad económica; para ello, se ayudaban en los convenios para evitar la doble imposición, la tributación en el Estado de residencia y el tratamiento fiscal de los establecimientos permanentes.²⁶

Como es sabido, Bruins y el resto de expertos fijaron la base intelectual para los posteriores modelos de convenio al atribuir el derecho de gravamen a los Estados del

25 Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. *Tax Challenges Arising from Digitalisation - Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS*, ob. cit.

26 Bruins, Einaudi, Seligman y Stamp fueron los cuatro economistas que presentaron el proyecto que abarcaba las principales cuestiones de la fiscalidad internacional en 1923.

lugar de residencia o al Estado de origen de los recursos. En aquellos momentos se tomaban en consideración a efectos fiscales a las actividades con necesaria presencia física. Esta estructura ha sido totalmente superada. No hace falta más que identificar los nuevos modelos de negocio derivados de la utilización de las tecnologías como el actual comercio electrónico, los servicios de pago electrónico, las tiendas de aplicaciones, la publicidad en línea, la computación en la nube, los servicios de *trading* (de operaciones bursátiles), los interfaces digitales —cuyo contenido es creado por los usuarios— para darse cuenta de lo poca importante que hoy resulta la presencialidad. En todos ellos, hay una diferente intensidad de la participación de usuarios y del tratamiento de sus datos y un común denominador en el que no se necesita la presencia física para el desarrollo de la actividad económica.²⁷

Otro de los retos importantes de gran impacto fiscal es que el desarrollo de la economía digital reside en la utilización de activos intangibles, lo que supone una cierta incertidumbre en la valoración de estos activos y en la contribución de los distintos usuarios en su creación. Lo mismo ocurre con los datos, con la participación de los usuarios y la monetización de dicha participación.

Los modelos de negocio basados en la digitalización coinciden en su tendencia al monopolio o el oligopolio, es decir, pretenden el control del mercado. Además, los riesgos fiscales generados por la economía digital son de variado tipo: unos son coyunturales, como las necesidades recaudatorias actuales debido a la pandemia por COVID-19 y los Objetivos de Desarrollo Sostenible 2030 de las Naciones Unidas, que demandan cada vez más ingresos fiscales; y otros son sistémicos al favorecer por su naturaleza el fraude y la evasión fiscal. A todo lo anterior se añade la planificación fiscal agresiva, considerada una de las causas de las acciones BEPS; en el caso de la economía digital, estas se traducen en las siguientes:

- la deslocalización de activos intangibles en jurisdicciones de baja tributación: acción 7 del Plan BEPS;
- la necesidad de una correcta aplicación de las normas sobre precios de transferencia: acciones 8, 9 y 10 del BEPS;
- el uso de mecanismos híbridos: acción 2 del BEPS;
- la utilización indebida de Convenios de doble imposición internacional (en adelante, CDI): acción 6 del BEPS;
- la ineficiencia de las normas de transparencia fiscal internacional: acción del 3 BEPS;

27 OCDE, *Tax Challenges Arising from Digitalisation*.

- el incremento de gastos deducibles (*interest vs equity*): acción 4 del BEPS; y
- la existencia de regímenes fiscales perjudiciales: acción 5 del BEPS.

Volviendo a la identificación de los mayores retos fiscales que trae la economía digital, estos se deben clasificar de acuerdo con los distintos problemas que conllevan.²⁸

En lo que se refiere a los aspectos relacionados con el nuevo criterio de sujeción basado en el nexo, los retos que plantean son la ausencia de la necesidad de presencia física; los efectos de red generados por las interacciones de los usuarios y las distintas reglas para determinar el nexo en cada jurisdicción.

En cuanto a los aspectos relacionados con los datos, los desafíos fiscales identificados son la utilización intensiva de los datos, la atribución de valor a su generación y la calificación de su transmisión por una persona o una entidad. Al mismo tiempo, estos indicadores no tienen conexión con la capacidad económica y afectan al principio de neutralidad.

En lo que concierne a los aspectos relacionados con la calificación, los retos fiscales se centran en las dificultades en la calificación de los pagos realizados, y la monetización por la dificultad que plantea la calificación de los ingresos y la coherencia en el tratamiento de transacciones semejantes y los nuevos modelos de negocio. En este último elemento, en particular, cómo calificar las rentas obtenidas y los pagos según las normas internas e internacionales. Otra cuestión conflictiva es la aplicación de la retención en el país de la fuente por los servicios prestado o bienes adquiridos, que tiene una proyección en los convenios de doble imposición internacional, lo que podría suponer una modificación de los mismos.

7. SOLUCIONES MULTILATERALES (PILARES 1 Y 2): ESTADO DEL ARTE

7.1. Antecedentes

Los dos pilares sobre la atribución de beneficios y el nexo y GloBE se mencionaron por vez primera en la nota de política (*policy note*), de enero del 2019 y se explicaron en su documento del 13 de febrero del 2019, "Addressing the tax challenges of the

28 *Ibidem*; Moreno González, S. (2017). Los desafíos fiscales de la economía digital en y después del plan BEPS. Especial referencia al problema del nexo. *Tendencias y desafíos fiscales de la economía digital*. Aranzadi Thomson Reuters, pp. 97-142.

digitalisation of the economy” (“Cómo abordar los retos fiscales de la digitalización de la economía”), que se sometió a consulta pública.²⁹

En lo que se refiere al pilar I, el documento contemplaba tres opciones diferentes de atribución y nexo basadas en los siguientes conceptos: participación de usuarios; intangibles de *marketing*, y presencia económica digital significativa. Este documento se acompañó de un programa de trabajo, publicado en mayo del 2019, que abarcaba también el pilar 2; lo adoptó el marco inclusivo en su reunión del 28 y 29 de mayo del 2019 y lo aprobaron los ministros de Economía y Finanzas y los jefes de Estado y de Gobierno del G20.

Este programa de trabajo organizó el desarrollo de trabajo en torno a los dos pilares para alcanzar una solución consensuada a finales del 2020. En el caso del primer pilar, este programa asignó tareas para estudiar las tres propuestas articuladas hasta ese momento, si bien reconocía la necesidad de acordar los términos generales de un enfoque unificado en enero del 2020, para alcanzar una solución a fines de ese año. Dichos términos debían limitar el número de opciones disponibles y reducir las diferencias subsistentes para llegar a un consenso sobre un enfoque unificado en relación con el primer pilar en 2020, objetivo que no se cumplió.

En enero del 2020, en la reunión del Foro Inclusivo OCDE/G20 para el proyecto BEPS, los participantes reafirmaron en una declaración su compromiso de alcanzar una solución a largo plazo para abordar los desafíos fiscales que surgen de la digitalización de la economía. Los retos incluyen tanto las nuevas reglas sobre nexo y atribución de beneficios en el ámbito internacional como la fijación de reglas de tributación mínima global (en inglés, GloBE), de aplicación más general y no solo al ámbito digital.

Como breve resumen, siguiendo las notas de políticas, los planes de trabajo y los documentos de la OCDE hasta la fecha, se obtienen una serie de características básicas de los pilares 1 y 2.³⁰ Así, el Secretariado de la OCDE propuso una única solu-

29 Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (2019, 13 de febrero). *Public consultation document: addressing the tax challenges of the digitalisation of the economy*. OECD Library. del 20 <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>.

30 La doctrina también se ha ocupado de estos temas, véase García Novoa, C. (2019). Los grandes retos fiscales de la economía digital desde la perspectiva europea. 4.ª *Revolución industrial: la fiscalidad de la sociedad digital y tecnológica en España y Latinoamérica*. Thomson Reuters, pp. 25-67; García-Herrera Blanco, C., (2019). El impuesto sobre determinados servicios digitales como adopción para gravar la nueva economía digitalizada. 4.ª *Revolución industrial: la fiscalidad de la sociedad digital y tecnológica en España y Latinoamérica*. Aranzadi Thomson Reuters, 107-130; Braccia; M. (2020). Un

ción, el “enfoque unificado”, en su documento sobre el pilar 1 de 9 de octubre del 2019, sometido también a consulta pública.

El Foro Inclusivo confirmó expresamente su apoyo a este documento en su declaración publicada el 31 de enero del 2020. Además, introdujo algunos cambios, como el calendario de trabajo. A manera de resumen del Enfoque Unificado del pilar 1,³¹ se sugería reconducir la atribución de beneficios en la tributación internacional de la digitalización de la economía al juego combinado de tres cantidades (denominadas A, B y C). La primera de ellas configuraba una novedosa regla de atribución de beneficios y nexo, con respecto a los criterios tradicionales aplicados hasta la fecha (basados en el principio de valor de mercado ligado a un enfoque transaccional) que se encuentran detrás de las cantidades B y seguridad jurídica (Antes C)³².

El pasado 8 de octubre del 2021, se publicó por la OCDE una “Declaración sobre la solución de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía”, que desarrolla el Acuerdo alcanzado el pasado 1 de julio por parte de la práctica totalidad (136 de 140) de las jurisdicciones que forman parte del marco inclusivo de BEPS (BEPS IF). Esta Declaración ha sido “ratificada” en la cumbre de Ministros de Finanzas de los países miembros del G20 y gobernadores de Bancos Centrales que tuvo lugar el 13 de octubre del 2021, quienes además de respaldar el acuerdo político alcanzado y el calendario propuesto instan a que se articulen las medidas necesarias e instrumentos multilaterales lo antes posible para garantizar que la implementación tenga lugar en 2023.

La solución propuesta pasa por un sistema interrelacionado de dos Pilares (I y II) que permitirá reasignar a las “jurisdicciones de mercado” derechos de imposición sobre más de 125.000 millones de dólares estadounidenses; y, un impuesto sobre sociedades mínimo global, fijado en el 15 % (tipo efectivo).

enfoque de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía. *Tributación Internacional en Latam y nuevas tendencias a partir del COVID-19*. La Ley, p. 73 y ss.; Sánchez-Archidona Hidalgo, G. (2020). El impuesto sobre determinados servicios digitales español a la luz de su naturaleza jurídica. *Tributación de la economía digital*. Atelier, pp. 85-106; Rodríguez Losada, S. (2020). Al hilo de la creación de impuestos sobre servicios digitales: sugerencias de la OCDE, propuestas de la UE y soluciones adoptadas en algunos estados. *Tributación de la economía digital*. Atelier, 2020, pp. 17-40.

31 Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (2019, 9 de octubre). *Documento para consulta pública. El enfoque unificado: La propuesta del secretariado relativa al Primer Pilar*. OCDE Library. del 20 <https://www.oecd.org/tax/beps/documento-para-consulta-publica-el-enfoque-unificado-la-propuesta-del-secretariado-relativa-al-primer-pilar.pdf>.

32 Vilches de Santos, D. (2020): “Estado actual de los trabajos de la OCDE en relación con los desafíos de la Economía Digital”. *CEF Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 443. pp.8.

La Declaración supone un paso más hacia la cristalización de la tan anunciada y necesaria reforma de los principios y reglas históricas que vienen vertebrando el marco fiscal internacional, con el objetivo de adaptar la fiscalidad de las multinacionales al nuevo contexto de globalización y digitalización de la economía. La Declaración se construye sobre el Acuerdo del BEPS IF (134 jurisdicciones firmantes) de 1 de julio 2021, pero aporta novedades relevantes y desarrolla parte de los elementos esenciales ahí incluidos, concretando, a su vez, un ambicioso calendario de implementación.

El éxito de esta reforma transformadora del sistema actual dependerá del grado de consenso que se logre alcanzar a escala nacional e internacional sobre los fundamentos y necesidad de su implementación en los tiempos establecidos. Si bien es cierto que aún queda camino por recorrer, es significativo que algunos de los países que habían expresado reservas sobre el acuerdo de julio, hayan mostrado su apoyo ahora al acuerdo revisado (notablemente Irlanda, Hungría, Estonia).

7.2. El acuerdo global sobre los dos pilares.

La Declaración se construye sobre el Acuerdo publicado previamente en julio del 2021 concretando y desarrollando ahora parte de sus parámetros clave; por ejemplo por un lado, se prevé que el importe del beneficio residual a reasignar a las jurisdicciones del mercado en el marco del Pilar 1 quede fijado en el 25 % (en comparación con el 20-30 % previsto en el acuerdo de julio) que exceda del 10 % de la cifra de ingresos y, por otro, que el tipo del impuesto efectivo mínimo en el marco del Pilar 2 quede establecido en un 15 % (en comparación con “al menos el 15 %” previsto en el acuerdo de julio).

Adicionalmente, la Declaración establece un ambicioso plan de implementación que culminará en 2023, fecha para la cual se prevé que lo contenido en el mismo resulte de aplicación para las jurisdicciones involucradas.

Las principales novedades o precisiones que la Declaración de octubre contiene respecto a su antecesora en julio 6 (vid. nota al pie 6 para un mayor detalle al respecto de la misma en cuanto a que constituye el punto de partida de las novedades introducidas en octubre).

7.3. Novedades en torno al Pilar I

El ámbito de aplicación de la denominada Cantidad A se reitera sin cambios, quedando sujetas a las nuevas normas aquellas entidades multinacionales (“MNE”) cuyas ventas mundiales superen los 20.000 millones de euros y su rentabilidad exceda del 10 %.

Se confirma la exclusión de las MNE que desarrollen su actividad en los sectores extractivos y de servicios financieros regulados.

Como novedad, se añade que estos umbrales se calcularán utilizando un mecanismo promedio que no se describe en detalle, siquiera su alcance temporal.

Las MNEs que estén comprendidas en el alcance asignarán o re-asignarán el 25 % de su beneficio residual a las jurisdicciones de mercado utilizando una regla de asignación proporcional. El concepto de beneficio residual se define como el beneficio que exceda el 10 % a nivel consolidado, aunque se arbitrarán reglas específicas de segmentación de aplicación limitada. Se constituye un mecanismo obligatorio y vinculante de prevención y resolución de controversias para todas las cuestiones relacionadas con la Cantidad A. Para determinados países en desarrollo, este mecanismo será opcional. La elegibilidad de una jurisdicción para la aplicación electiva del mecanismo se revisará periódicamente y si se determinase que ya no se cumplen los requisitos para ello, el mecanismo será de aplicación obligatoria indefinidamente en adelante.

Se prevé la eliminación de todos los impuestos sobre los servicios digitales y otras medidas equivalentes con respecto a todas las empresas se articulará a través de un Convenio Multilateral (“MLC”) en virtud del cual se implementará también la Cantidad A. No se aprobarán impuestos sobre servicios digitales u otras medidas equivalentes a partir del 8 de octubre del 2021 y hasta la primera de las siguientes fechas el 31 de diciembre del 2023 o a la entrada en vigor del MLC.

La Declaración de octubre reitera que el MLC a través del cual se implemente la Cantidad A se desarrollará y se abrirá a la firma en 2022, con la Cantidad A entrando en vigor en 2023.

Tras los avances producidos entre octubre 2020³³ y la actualidad, podemos identificar los elementos clave del pilar 1, de la siguiente manera:

33 OCDE, *Tax Challenges Arising from Digitalisation - Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS* (París: OECD Publishing, 2020), <https://doi.org/10.1787/beba0634-en>.

Figura 1
Elementos clave del pilar 1



Fuente: OCDE / elaboración propia

En lo que respecta a la cuantificación de las rentas de las que estamos hablando, y siguiendo a la OCDE, el pilar 1 tiene como efecto fundamental una redistribución de las bases imponibles del Impuesto sobre la renta de sociedades de unos países a otros que podría llegar a afectar, a una base de 100 000 millones de dólares. Habría también una recaudación global adicional, mucho menor, de entre 5 000 y 12 000 millones de euros, generados por el diferencial del impuesto entre los países que ceden el beneficio y los que lo reciben. La OCDE ha calculado que el pilar 1 generaría rentas netas para los países de renta media y baja, dado que estas economías acumulan hoy menos beneficio residual que las economías de renta alta.³⁴

Finalmente, la OCDE subraya que el compromiso de implantar el pilar 1 debería traer consigo que los países del marco inclusivo que se adhieran a las reglas acordadas en este ámbito no apliquen medidas unilaterales, tales como los impuestos sobre servicios digitales. Esto, como veremos, no ha acontecido.³⁵

34 OCDE, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Economic Impact Assessment: Inclusive Framework on BEPS* (París: OECD Publishing, 2020), <https://doi.org/10.1787/0e3cc2d4-en>.

35 J. J. Hinojosa Torralvo, “El difícil camino de la fiscalidad sobre los beneficios de la economía digital en la OCDE”, en *Tributos, servicios digitales y robótica*, dir. Juan José Hinojosa Torralvo e Ignacio Cruz Padial, coord. Guillermo Sánchez-Archidona Hidalgo (Cizur Menor: Aranzadi, 2020), 21-58.

El Marco Inclusivo OCDE/G-20 sobre BEPS, que agrupa a 137 países, acordó durante la reunión que se celebró los días 8 y 9 de octubre del 2020 que el enfoque basado en dos pilares ofrece una base sólida para alcanzar el acuerdo al que hemos hecho mención. Reconocieron que la pandemia de COVID-19 y las diferencias políticas han ralentizado las negociaciones, pero manifestaron que los planes generales del enfoque basado en dos pilares reflejan opiniones convergentes sobre las características, los principios y los parámetros clave en materia de políticas de un acuerdo futuro.

7.4. Novedades en torno al Pilar II

Se reitera que las normas GloBE se configuran como un enfoque común, esto es, los miembros del BEPS IF no estarán obligados a su adopción, pero deberán aceptar su aplicación por otras jurisdicciones y en caso de implementarlas deberán realizarlo de forma consistente con el acuerdo multilateral alcanzado.

Se confirma lo dispuesto en el Acuerdo respecto al diseño de las normas bajo el Pilar II, incluidas las normas GloBE, consistentes en la regla de inclusión de renta ("IIR") y la regla de "pagos infra gravados" ("UTPR"), así como las reglas de "sujeción fiscal" ("STTR"). No obstante, se añade un supuesto de exclusión para la regla de UTPR, por el cual no resultará de aplicación para las MNEs en los estadios iniciales de su actividad internacional (aplicable a MNEs con un máximo de 50 millones de euros de activos tangibles en el extranjero que operen en un máximo de cinco jurisdicciones). Esta exclusión se limita a los cinco primeros años a partir del momento en que la MNE entre en el ámbito de aplicación de las normas GloBE por primera vez.

El tipo impositivo mínimo a efectos del IIR y el UTPR se fija en el 15 % (frente a la expresión "al menos del 15 %" establecida en el Acuerdo de julio). La exclusión de la aplicación de las reglas GloBE conocida como "*formulaic substance carve-out*" prevista en el Acuerdo de julio se modifica estableciendo un periodo de transición de 10 años (en lugar de 7 años) durante el cual el importe de renta excluido será el 8 % del valor contable corregido de los activos tangibles y el 10 % de los salarios, disminuyendo anualmente durante los primeros cinco años en 0,2 puntos porcentuales, y durante los últimos cinco años en 0,4 puntos porcentuales para los activos tangibles y en 0,8 puntos porcentuales para los salarios. Tras el periodo de transición, el importe excluido será el 5 % del valor contable corregido de los salarios y el activo material.

Se prevé una exclusión de minimis para aquellas jurisdicciones en las que las MNEs obtengan unos ingresos inferiores a 10 millones de euros y unos beneficios inferiores a 1 millón de euros.

Se establece que el tipo nominal mínimo a efectos de la aplicación del STTR, será del 9 % (en comparación con el rango estimado de entre el 7,5 % - 9 % en julio). Se reitera que la metodología de cálculo del tipo mínimo de gravamen a efectos de las normas GloBE se calculará sobre una base jurisdiccional (impuestos soportados sobre base imponible de cada país) con los ajustes y definiciones de impuestos cubiertos (aún por definir) que correspondan. También se reafirma que, en ese contexto, se estudiará la coordinación de las normas GloBE con el régimen GILTI estadounidense para asegurar su coexistencia pacífica.

7.5. Ejecución

La Declaración de octubre incluye un anexo que detalla las expectativas de plazo relativas a la implementación de las medidas previstas. En lo que se refiere a las medidas del Pilar I, según el plan previsto, la Cantidad A se implementará a través del MLC, con independencia de si existe o no un Convenio para evitar la Doble Imposición o no. Cuando sea necesario, la Cantidad A también se implementará mediante las correspondientes modificaciones en la legislación doméstica. El Grupo de Trabajo sobre la Economía Digital tratará de elaborar el texto del MLC y su Declaración Explicativa a principios del 2022, de modo que el MLC se ratifique a mediados del 2022 con el objetivo de que entre en vigor y con efecto vinculante a partir del 2023. El Grupo de Trabajo sobre la Economía Digital también desarrollará “normas modelo” para la legislación nacional a principios del 2022. En lo que respecta a la Cantidad B, se espera que los trabajos técnicos finalicen a finales del 2022 sin especificarse su fecha de implementación definitiva.

En lo que concierne al Pilar II, el desarrollo de las normas relativas al mismo se concluirá antes de finalizar el año 2021. A mediados del 2022, el BEPS IF elaborará un instrumento multilateral (“MLI”) que facilite la adopción de la norma STTR en las redes convenidas existentes. A finales del 2022 se desarrollará el marco de implementación para facilitar la aplicación de las normas del GloBE

7.6. Asuntos pendientes

En el Acuerdo Global existen algunas cuestiones que están pendientes de desarrollo, por ejemplo³⁶: en relación con las medidas del Pilar I faltan por determinar los criterios para determinar el origen económico de la renta o ingresos derivados de una determinada operación para facilitar la concreción de las jurisdicciones de mer-

36 EY Alerta Fiscal, “La Reforma Fiscal Global “BEPS 2.0.” en Cristalización” (consultado el 1 de noviembre del 2021).

cado; y, el alcance y umbral de puerto seguro referido a la atribución de beneficios de *marketing* y distribución; asimismo, faltan por clarificar el alcance y el umbral de la Cantidad B y la identificación de las medidas unilaterales “equivalentes” que deberán ser objeto de desmantelamiento (referencia abstracta a impuestos sobre servicios digitales u “medidas equivalentes”) y la articulación de dicho desmantelamiento y su interrelación con otras “medidas retaliatorias” (US tariffs); a este respecto, cabe mencionar el importante acuerdo político, firmado el 21 de octubre 2021, entre EE.UU. y una serie de “países europeos” (España, Francia, Italia, Austria y el Reino Unido), estableciendo un “enfoque transitorio” sobre la aplicación de determinadas medidas unilaterales (Digital Service Tax), durante el periodo en que se lleva a cabo la implementación efectiva de las medidas del Pilar I (Amount A); este acuerdo complementario al alcanzado en el marco del BEPS IF, puede contribuir de forma importante a pacificar las relaciones fiscales entre los referidos países y los EE.UU., evitando la exacción de aranceles retaliatorios durante el periodo interino pactado; y · funcionamiento de la revisión para aquellas jurisdicciones en las que los mecanismos de resolución de controversias resulten opcionales.

Respecto de las medidas del Pilar II faltan por determinar el cálculo del tipo de gravamen efectivo en el Pilar II; la definición de las medidas de simplificación propuestas en el Pilar II; y la coordinación de las reglas de sujeción fiscal en el Pilar II con la actual red de convenios fiscales que media entre las distintas jurisdicciones.

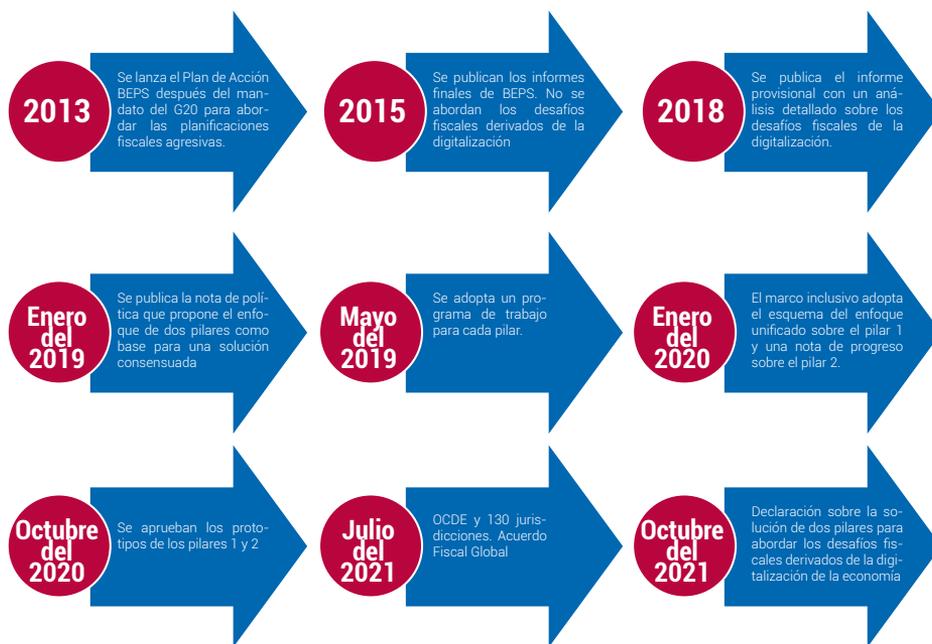
El acuerdo de reforma fiscal global BEPS 2.0 marca la dirección de los cambios, pero no puede afirmarse que se haya llegado a su final, sino más bien que estamos en tránsito. El sistema seguirá evolucionando y transformándose, ya que este acuerdo global, a pesar de su alto valor y relevancia histórica, no resuelve los problemas del actual sistema (v.gr, la adaptación del mismo a la digitalización) ni colma las expectativas de un buen número de jurisdicciones (notablemente los países en desarrollo que no constituyan grandes mercados), de manera que posiblemente tan solo se haya logrado “estabilizar” provisionalmente el “sistema” y forjar fórmulas y articular cauces institucionales multilaterales para seguir avanzando en la reforma del sistema, limitando el unilateralismo fiscal a gran escala. Posiblemente, el nuevo marco fiscal corporativo global puede traer en algunos casos una elevación de los costes fiscales y de cumplimiento de las grandes empresas, así como una cierta recuperación de la capacidad recaudatoria del impuesto sobre sociedades a escala internacional, sin que ello represente una amenaza relevante para los inversores financieros,

En este sentido, cabe destacar que el acuerdo sobre la reforma fiscal global establece un nuevo marco fiscal internacional que fija una imposición corporativa mínima global que, en buena medida, instrumenta una suerte de “contribución fiscal

justa” de las grandes empresas, cuando menos en sede del Impuesto sobre la renta de personas jurídicas, y para las empresas afectadas. Tal importante efecto colateral derivado del acuerdo global BEPS 2.0 no debería ser pasado por alto por los distintos operadores, de suerte que consideramos que debería impactar sobre la agenda fiscal (internacional y doméstica) post-BEPS, así como sobre la propia retórica de los análisis de contribución fiscal justa de las grandes empresas. El referido efecto colateral podría ganar momento, si determinadas medidas de imposición corporativa mínima terminan trasladándose al ámbito doméstico, tal y como parece que podría acontecer en la UE para evitar problemas de discriminación fiscal. La competencia fiscal entre Estados por atraer inversiones, a pesar de haber sido limitada por el nuevo “tax floor”, no parece que vaya a desaparecer, siendo esperable que se traslade a otros ámbitos (fiscales y extrafiscales). El principio de plena competencia por el momento seguirá constituyendo el estándar internacional principal para la distribución internacional de bases imponibles, aunque resulta evidente que no sale ileso de esta transformación del sistema y, además, cabe esperar una elevación de la tensión en relación con su enforcement (competencia entre autoridades fiscales por las bases imponibles de las grandes y medianas empresas internacionales). Ciertamente, las implicaciones derivadas de la transformación del sistema de fiscalidad internacional que resultan de este acuerdo global del OCDE/G20 BEPS IF resultan altamente dependientes de los detalles técnicos finales del mismo, así como del propio ritmo y alcance con el que los diferentes países lleven a cabo la implementación de las medidas que forman parte del paquete. La aplicación de tales medidas a partir del 2023 constituye todo un desafío para la OCDE y los gobiernos y autoridades fiscales de las 136 jurisdicciones que han firmado la Declaración; a este respecto, resulta claramente crítica la efectiva implementación de las medidas de los Pilares I y II por parte de EE.UU, país que, bajo la Presidencia y Administración Biden, puede considerarse el gran impulsor y artífice de estos acuerdos. La experiencia derivada del proyecto BEPS 1.0 permite pensar que tal proceso de implementación no será ni lineal ni simétrico a nivel global, de suerte que tales circunstancias lejos de permitir un diferimiento del análisis aconsejan evaluar cuidadosamente la transición hacia el nuevo sistema en cada jurisdicción donde se opere.

En resumen, la evolución de los trabajos del Marco Inclusivo es la siguiente:

Figura 2:
Evolución de los trabajos del marco inclusivo



Fuente: OCDE / elaboración propia

8. PROPUESTA DE LA ONU: TRIBUTACIÓN DE LOS SERVICIOS DIGITALES AUTOMATIZADOS (ARTÍCULO 12B DEL MODELO DE CONVENIO)

El Comité de Expertos de la ONU sobre Cooperación Internacional en Asuntos Tributarios acordó añadir un nuevo artículo opcional al Modelo de Convenio de doble imposición internacional de la ONU³⁷, sobre la tributación de los servicios digitales que otorgaría derechos tributarios adicionales a los países donde se encuentran los clientes de un proveedor de servicios digitales automatizados. El Comité votó en su vigésima primera sesión para incluir una versión del art. 12B propuesto.³⁸

37 Modelo de Convenio de Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo, <https://www.un.org/development/desa/financing/es/what-we-do/ECOSOC/tax-committee/thematic-areas/UN-model-convention>.

38 ONU, "Tax Treatment of Payments for Digital Services", *United Nations, Department of Economic and Social Affairs*, acceso el 4 de agosto del 2021, <https://www.un.org/development/desa/financing/document/tax-treatment-payments-digital-services>.

Según el art. 12B, que tiene carácter opcional, los ingresos de los servicios digitales automatizados pueden gravarse en el país donde se encuentra el cliente, incluso si la empresa que proporciona el servicio no tiene un lugar fijo de negocios allí. En efecto, la regla de tributación sobre los servicios digitales automatizados es relativamente simple. Así, las rentas que se originan en un Estado y se pagan por un residente de otro Estado pueden ser gravadas en ambas jurisdicciones, es decir, en el país desde el que se origina el pago —si así lo prevé su legislación— y también en el país hacia donde se dirige el pago —desde donde se prestó el servicio—. Si el beneficiario efectivo de la renta es residente en el otro Estado, se establece un límite de tributación a pactar entre los países sobre los ingresos brutos.³⁹

Asimismo, el beneficiario efectivo de las rentas por servicios digitales será sometido a gravamen en el Estado desde donde se pagan las rentas por tales servicios, para el año fiscal en cuestión, al tipo impositivo previsto en la legislación interna de ese Estado. Estas rentas pueden ser sujetas a un gravamen del 30 % del monto resultante de aplicar el índice de rentabilidad del beneficiario efectivo o el índice de rentabilidad de su segmento de negocio digital automatizado, si está disponible, a los ingresos brutos anuales de los servicios digitales del Estado contratante de donde proceden dichos ingresos⁴⁰.

No se dice nada sobre la creación de valor ni del requisito de acreditar algún tipo de presencia virtual o económica significativa en el país de mercado.

En cuanto a la definición de servicios digitales, solo se prevé que sean prestados a través de internet o cualquier otra red con mínima intervención humana, donde casi todo esté programado y sean los sistemas los que en definitiva terminan prestando el servicio. No se incluyen los pagos por servicios técnicos, regulados en el art. 12A del Modelo de Convenio de Naciones Unidas.

Por tanto, esta propuesta es una solución parcial para la atribución de beneficios de servicios porque solo regula cierto tipo de negocios en línea y amplía el poder tributario sobre los servicios digitales a los países donde se originan los pagos correspondientes; de esta manera, las jurisdicciones del mercado pasarían a estar involucradas, pero a través de una regla de nexo simple.

39 Pablo Porporatto, “Nueva propuesta de ONU para la tributación de los servicios digitales automatizados”, *CIAT: Centro Interamericano de Administraciones Tributarias*, 8 de octubre del 2020, <https://www.ciat.org/ciatblog-nueva-propuesta-de-onu-para-la-tributacion-de-los-servicios-digitales-automatizados/>. Teijeiro, “Automated digital services”.

40 Báez, Andrés, Because not always B comes after A: Critical Reflections on the new Article 12B of the UN Model Tax Convention on Automated Digital Services (September 14, 2021). Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3923508> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3923508>.

9. PROLIFERACIÓN DE MEDIDAS FISCALES UNILATERALES CON ESPECIAL REFERENCIA A LA UNIÓN EUROPEA

Generalmente este tipo de impuestos sobre la prestación de servicios digitales suelen ser caracterizados como indirectos, y gravan las transacciones de la que traen causa. De esta manera, se trata de homogeneizar las condiciones de imposición de los operadores gravando el beneficio que los usuarios generaron. Dada esta naturaleza híbrida puede dar lugar a que no se trate de impuestos indirectos, sino directos, lo que tendría un impacto sobre la red de convenios de doble imposición internacional, debiéndose tener en cuenta dicho impuesto a los efectos de la eliminación de la doble imposición internacional.

Si tomamos en cuenta sus características generales, los contribuyentes que podrían verse afectados por los impuestos sobre los servicios por internet son de alrededor de 120 empresas altamente digitalizadas en sus modelos de negocios. Este tipo de multinacionales, sin embargo, actúan prácticamente en todos los países del mundo; estaríamos hablando de unas 80 compañías americanas, 25 europeas y 15 asiáticas. Es cierto que, con toda probabilidad, todos nos veamos afectados, como consumidores finales, ya que repercutiría el impuesto en el precio pagado por los servicios prestados o los bienes adquiridos.

No han faltado voces que han argumentado que una política fiscal diseñada para gravar un sector o una actividad concreta puede considerarse injusta y discriminatoria, y puede tener consecuencias negativas sobre el desarrollo de la economía digital. No obstante, ante los desafíos fiscales que presenta la economía digital, muchos países han decidido establecer impuestos unilaterales sobre la prestación de servicios digitales. Ahora bien, no se olvide de que la economía digital no puede separarse fácilmente del resto de la economía: lo que se observa es precisamente la digitalización de la economía; por ello, este tipo de imposición unilateral puede ser contraproducente a medio o largo plazo, si no se llega a una solución globalmente consensuada.

Además, ha existido una visión proteccionista de estas empresas por parte de EE. UU. durante la Administración Trump. Así, en julio del 2019, cuando Francia aprobó su impuesto sobre servicios digitales, la Oficina del Representante Comercial de Estados Unidos (USTR, por sus siglas en inglés) abrió una investigación (Section 301) para determinar si era un impuesto discriminatorio contra las actividades económicas estadounidenses. El informe de la investigación, publicado en diciembre del 2019, concluyó que el impuesto francés era discriminatorio. Lo mismo ha ocurrido con los impuestos que aprobaron España e Italia.

Tomando en cuenta este informe, la Administración Trump propuso se impongan tarifas aduaneras a determinados productos. No obstante, Francia y EE. UU. llegaron

a un acuerdo sobre el impuesto sobre servicios digitales: no se lo cobraría hasta 2021, aunque se hubiera generado en 2020 y así los países continuarían sus trabajos en el seno de la OCDE. De esta manera, Francia no ha aplicado las tarifas. Posteriormente, se han suspendido también estas tarifas a determinados productos italianos y españoles.

Pasemos a analizar las iniciativas de la Unión Europea (UE) y de países que han aprobado impuestos sobre la prestación de servicios digitales.

El 21 de marzo del 2018, la Comisión Europea aprobó una serie de medidas sobre la fiscalidad de la economía digital.⁴¹

- **Una comunicación al Parlamento Europeo y al Consejo de la UE:** en este documento se reconoce la necesidad de un marco tributario actualizado con los modelos de negocios digitales y se subraya la necesidad de una solución internacional a los desafíos de gravar la economía digital. La Comisión afirma que está trabajando estrechamente con la OCDE para apoyar el desarrollo de una solución internacional, pero que el progreso este nivel supone un desafío, debido a la naturaleza compleja del problema y la gran variedad de actores y cuestiones a abordarse, por lo que ha decidido proponer soluciones integrales para la UE.
- **Una propuesta de directiva sobre un establecimiento permanente digital, que la comisión considera como una solución integral a largo plazo:** la propuesta prevé su aplicación a todos los contribuyentes sujetos al impuesto sobre sociedades en uno o más Estados miembros y a entidades residentes fuera de la UE. Señala, no obstante, que, con carácter general, la directiva no se aplicará si una entidad es residente a efectos fiscales en una tercera jurisdicción que tenga un convenio de doble imposición con el Estado miembro en el que haya presencia digital significativa. La propuesta establece reglas para determinar cuándo hay un establecimiento permanente digital como consecuencia de una presencia digital significativa y reglas para atribuir beneficios a este establecimiento permanente.
- **Una recomendación relativa al establecimiento permanente digital:** se propone que, para los casos en los que la directiva propuesta no se aplique, los Estados miembros modifiquen sus convenios para incluir este establecimiento permanente digital, por existir un convenio de doble imposición con el tercer Estado.

41 Consejo Europeo y Consejo de la UE, "Fiscalidad digital", 26 de marzo del 2021, <https://www.consilium.europa.eu/es/politicas/digital-taxation/>. José Manuel Calderón Carrero, "El Paquete Europeo (2018) en materia de Fiscalidad de la Economía Digital", *Diario La Ley*, n.º 9214 (2018).

- **Una propuesta de directiva sobre un impuesto a los servicios digitales, el conocido como “Google tax”:** la Comisión considera a este impuesto como la solución provisional a corto plazo para el problema. Se pretende establecer un impuesto temporal aplicable a los servicios digitales, a un tipo del 3 % sobre los ingresos brutos obtenidos en la UE, de las siguientes actividades: la publicidad por internet; la puesta a disposición de los usuarios de una web (interfaz digital de múltiples lados) que les permita encontrar a otros usuarios e interactuar con ellos, y que también facilite la provisión de bienes o servicios directamente entre usuarios; la transmisión de los datos recopilados sobre los usuarios y generados a partir de sus actividades virtuales. Solo las entidades con ingresos superiores a 750 millones de euros e ingresos en la UE superiores a 50 millones de euros estarían sujetas a este impuesto, independientemente de que estén establecidas en un Estado miembro o en una jurisdicción tercera. Además, la directiva propuesta establece normas con respecto al lugar de gravamen, que se basan en la ubicación de los usuarios del servicio.

Estas propuestas de directivas no se han aprobadas todavía, a pesar de que se pensaba aplicarlas a partir del 1 enero del 2020. La Comisión Europea propuso el denominado Impuesto sobre servicios digitales (Digital Services Tax), un impuesto indirecto que gravaría las rentas de determinados servicios digitales y con carácter temporal, ya que debería eliminarse tan pronto como se llegara a un acuerdo global.

En este contexto de hiperactividad normativa, son muchos los países que han decidido aprobar de manera unilateral nuevos impuestos para gravar los servicios digitales, escépticos en cuanto a la adopción de un acuerdo internacional en el corto plazo, para evitar que las rentas por servicios digitales no tributen en sus países.

En líneas generales, estos impuestos sobre servicios digitales se están considerando como impuestos de carácter indirecto; al no estar amparados por los convenios para evitar la doble imposición, se da lugar a situaciones de doble imposición. Sobre este particular ha habido cierta polémica porque estos impuestos podrían presentar trazas de imposición directa y, por tanto, se pudieran aplicar los convenios firmados, con lo que ello significaría.

A continuación, exponemos los principales países que han adoptado medidas y en qué consisten.⁴² Como veremos, supone un incremento notable de la inseguridad jurídica para este tipo de compañías con actividad en distintas jurisdicciones.⁴³

42 Elke Asen, “What European OECD Countries Are Doing about Digital Services Taxes”, *Tax Foundation*, 25 de marzo del 2021, <https://taxfoundation.org/digital-tax-europe-2020/>.

43 Rodríguez Losada, “Soluciones unilaterales para la fiscalidad de la economía digital”, 131-54.

Francia: el impuesto sobre servicios digitales francés está en vigor desde el pasado 1 de enero del 2019, ya que su aprobación fue retroactiva a dicha fecha. El impuesto se aplica sobre los ingresos por servicios digitales de intermediación o publicidad en línea dirigida; los sujetos pasivos son aquellas compañías con un volumen global de operaciones por servicios digitales superior a 750 millones de euros, de los cuales 25 millones o más provienen del mercado francés. El tipo impositivo es de un 3 %. El impuesto es temporal, hasta que se apruebe una solución internacional.

Italia: La Ley de Presupuestos del 2020 introdujo desde el 1 de enero el impuesto sobre servicios digitales en Italia; este, al igual que el propuesto en la UE, grava los ingresos obtenidos por (i) publicidad en línea dirigida, (ii) servicios de intermediación en línea y (iii) servicios de transmisión de datos. Los servicios prestados entre compañías del mismo grupo quedarían excluidos. Los sujetos pasivos son aquellas compañías con ingresos globales superiores a 750 millones de euros e ingresos derivados de servicios digitales sujetos al impuesto en Italia por importe de al menos 5,5 millones. El tipo impositivo aplicable es el 3 %. Al igual que en el caso de Francia, el impuesto está diseñado para que sea un impuesto temporal hasta que se alcance una solución internacional.

España: el impuesto sobre determinados servicios digitales, aprobado por la Ley 4/2020, de 15 de octubre, tiene debido a la ley naturaleza indirecta y es compatible con el IVA; se aplica en todo el territorio español, en las prestaciones de determinados servicios digitales. Específicamente, grava:

- la inclusión, en una interfaz digital, de publicidad dirigida a los usuarios de dicha interfaz (servicios de publicidad en línea);
- la puesta a disposición de interfaces digitales multifacéticas que permitan a sus usuarios localizar a otros usuarios e interactuar, o incluso facilitar entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes directamente entre esos usuarios (servicios de intermediación en línea), y
- la transmisión, incluidas la venta o la cesión, de los datos recopilados acerca de los usuarios que hayan sido generados por actividades desarrolladas por estos últimos en las interfaces digitales (servicios de transmisión de datos).

La condición para que nazca el impuesto es que el importe neto de su cifra de negocios supere 750 millones de euros y que el importe total de sus ingresos derivados de prestaciones de servicios digitales sujetas al impuesto en territorio español supere los 3 millones de euros; su tipo de gravamen es del 3 %.

Austria: desde el pasado 1 de enero del 2020, Austria grava los servicios de publicidad digital que prestan empresas con ingresos globales de al menos 750 millones de euros e ingresos por este tipo de publicidad en el país europeo de 25 millones o más. El tipo aplicable es del 5 %. Dicho impuesto, que se aprobó en octubre del 2019, es una ampliación del impuesto austriaco sobre servicios de publicidad estándar en vigor desde el año 2000.

Reino Unido: El impuesto sobre servicios digitales entró en vigor el pasado 1 de abril del 2020. Están sujetas al impuesto las prestaciones de (i) redes sociales, (ii) buscadores y (iii) actividades derivadas de mercados por internet (*online marketplaces*, destinados a facilitar la venta o la publicidad de productos) incluyendo determinada publicidad digital dirigida. Los sujetos pasivos son aquellas compañías con ingresos superiores a 500 millones de libras y más de 25 millones de libras en ingresos por servicios digitales en el Reino Unido (los primeros 25 millones de libras estarían exentos de tributación). El tipo impositivo es del 2 %. Al igual que en los casos anteriores, el impuesto tiene un carácter temporal hasta la aprobación de las medidas internacionales.

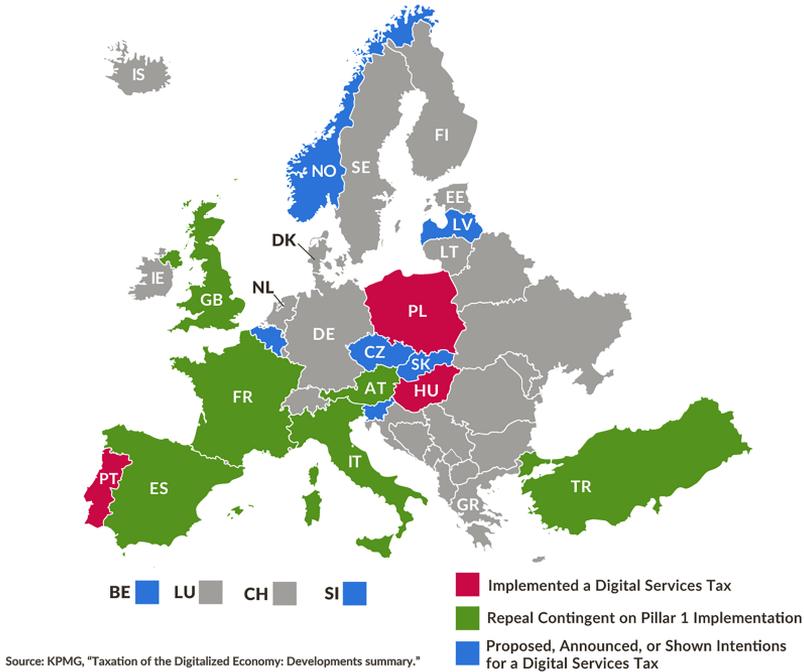
República Checa: está en pleno proceso legislativo la propuesta de un impuesto sobre servicios digitales con un tipo del 5 %, en línea con la fallida directiva europea. El impuesto gravaría la publicidad por internet dirigida, la puesta a disposición de interfaces digitales o la transmisión de datos. Las entidades sujetas al impuesto serían aquellas con unos ingresos superiores a 750 millones de euros e ingresos por servicios digitales en República Checa sujetos al impuesto por importe superior a 100 millones de coronas checas (aproximadamente 3,7 millones de euros).

Polonia: El impuesto sobre el suministro de contenidos digitales por proveedores de video bajo demanda (en inglés, VOD) tiene un tipo del 1,5 % sobre el importe mayor entre los ingresos obtenidos por las tarifas para acceder a los contenidos digitales y los ingresos de transmisiones comerciales. La razón por la que se consideró introducir este impuesto, denominado coloquialmente «Netflix Tax» («impuesto Netflix»), es asistir a la industria del cine, muy afectada por la pandemia.

Para tener una fotografía completa del estado de la cuestión en Europa, reproducimos el mapa actualizado a marzo del 2021, distribuido por Tax Foundation.

Digital Services Taxes in Europe

Legislative Status of Digital Services Taxes (DSTs) in European OECD Countries, as of November 22, 2021



TAX FOUNDATION

@TaxFoundation

Fuente: Tax Foundation (<https://taxfoundation.org/digital-tax-europe-2020/>)

10. LA IMPOSICIÓN INDIRECTA COMO FÓRMULA DE GRAVAMEN DE LA ECONOMÍA DIGITAL

Pasemos a analizar, por último, la imposición indirecta como instrumento para gravar a la economía digital. Quizás antes de adentrarnos en las fórmulas utilizadas para ello sería bueno identificar el volumen de renta que la economía digital moviliza en América Latina:

Tabla 1
Volumen de la economía digital en ALC

	Sudamérica	Mesoamérica	Caribe	TOTAL	Crecimiento interanual
Medios digitales (TV, cine, música, juegos, e-books, prensa...)	5,027	487	350	5,84	14.7
E-servicios (comidas a domicilio, entradas para espectáculos, aplicaciones de fitness, de citas...)	6,216	138	65	6,419	15.3
Publicidad Online, general o personalizada	8,067	822	639	9,528	11.7
Domótica-Smart Home	1,049	77	42	1,168	28.4
E-Commerce (comercio minorista negociado por medios digitales)	39,041	2,171	1,844	43,056	17.3
Total	59,400	3,695	2,940	66,035	

Cifras en millones de USD. Fuente: <https://www.statista.com/outlook/digital-markets>

Fuente: BID: La gestión del IVA digital en tiempo del COVID-19

La línea general de los países de Latinoamérica en los últimos años, lejos de inclinarse por introducir un impuesto específico para los servicios digitales, se ha dirigido a gravarlos con el IVA. Fundamentalmente, se observa un crecimiento significativo de la economía digital, a través del consumo vía plataformas digitales que en varios países latinoamericanos aún no está gravado o, al menos, no en la medida deseable. Los países de América Latina que someten estos servicios a gravamen por IVA son Argentina, Bolivia, Chile, Colombia, Costa Rica, Ecuador, México, Paraguay y Uruguay.

Se estima que los ingresos de la economía digital en Iberoamérica crecerán un 28 % anual en 2021 y llegarán a 3 594 000 millones de dólares, lo que equivale al 8,1 % del PIB regional; esto, en comparación con el 11,2 % del PIB para los países de la OCDE.⁴⁴ La no tributación de estas transacciones produce, como se ha comentado, un costo en términos de recaudación y una fuerte competencia desleal con los sectores tradicionales, en especial en contra de las pequeñas empresas, precisamente las más castigadas por la crisis.

44 Juan Pablo Jiménez y Andrea Podestá, "Tributación indirecta sobre la economía digital y su potencial recaudatorio en América Latina. Emparejando la cancha en tiempos de crisis", Documento de Trabajo 02-2021, CIAT: *Centro Interamericano de Administraciones Tributarias*, 2021, <https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosdeTrabajo/2021/DT-02-2021-Jimenez-Podesta.pdf>.

Existen distintas fórmulas para implementar estos impuestos. Así, en el caso de servicios prestados por entidades no residentes, el ingreso del impuesto varía en función de si se tratan de servicios prestados a empresarios (en inglés, B2B) o consumidores finales (B2C). En el primer caso, el receptor de los servicios (sujeto pasivo del IVA) practica una retención o directamente el no residente se registra a efectos del IVA y paga el impuesto, en aquellas operaciones con empresarios no sujetos al IVA. En el caso de servicios B2C, la norma general es que la entidad emisora de la tarjeta de crédito con la que se realizan los pagos practique la retención y deposite el impuesto ante las autoridades tributarias.⁴⁵ Sin duda alguna, la mayor dificultad para gravar las operaciones en el lugar de consumo, sobre todo en el caso de servicios digitales y bienes intangibles, consiste en que el vendedor resida en otra jurisdicción.

Para la aplicación del IVA a este tipo de servicios sería recomendable que la normativa incorporase una definición de servicios digitales lo suficientemente amplia, sin perjuicio de que algunos de ellos puedan quedar exentos en virtud de las exenciones generales que contemple la legislación del IVA a nivel nacional.

Además, las alícuotas, el mecanismo de recaudación, la obligatoriedad de registro del proveedor y otras características del impuesto tienen diferencias entre los distintos países. La recomendación para los supuestos B2C es que la empresa proveedora extranjera se registre como contribuyente del IVA, mediante un proceso simplificado que podría ser en línea, en la jurisdicción del comprador y sea la responsable de cobrar, declarar y pagar el impuesto.

Es cierto que los países con mercados más pequeños pueden afrontar dificultades para obligar a las empresas extranjeras a inscribirse. Frente a esta dificultad, algunos países latinoamericanos han optado por cobrar el IVA sobre los servicios digitales adquiridos en el exterior, a través de sistemas de retención en los medios de pagos.

Las sugerencias que se podrían realizar para los países de la región que aún no han implementado medidas son crear:

- un sistema de inscripción obligatoria en IVA para proveedores no residentes, combinado con la retención del impuesto en los medios de pago solamente en las transacciones con proveedores que incumplen la obligación de inscribirse;
- una identificación exhaustiva de las empresas que potencialmente deberían inscribirse, a actualizarse periódicamente.

45 Jiménez y Podestá, "Tributación indirecta sobre la economía digital".

Al tratarse de un gravamen en el lugar de consumo, esto supone que las comisiones que cobra el administrador de una plataforma digital deben gravarse con el IVA, así como que todo servicio digital que se consuma en un país debe ser gravado con este impuesto.

Desde el punto de vista de gestión tributaria, se sugiere facilitar la inscripción de los proveedores no residentes, mediante una plataforma web y un procedimiento simplificado, que no requiera la presencia física de los representantes de la empresa.