

CENTRO UNIVERSITARIO DE ESTUDIOS FINANCIEROS
MÁSTER DE ACCESO A LA ABOGACÍA
DERECHO FISCAL



FISCALIDAD DIGITAL INTERNACIONAL

TRABAJO FIN DE MÁSTER

Año académico: 2020/2021

Convocatoria: febrero 2021

Autor:

Ana Belén Ucero Recacha

Dirigido por:

Jaime Sesma Moreno

ÍNDICE

1	AGRADECIMIENTOS.....	3
2	LISTA DE SIGLAS Y ABREVIATURAS.....	4
3	JUSTIFICACIÓN.....	5
4	INTRODUCCIÓN.....	6
5	UN SISTEMA FISCAL INTERNACIONAL OBSOLETO.....	8
5.1	LOS DESAJUSTES CON LAS CATEGORÍAS FISCALES TRADICIONALES.....	8
5.1.1	Localización.....	8
5.1.2	Calificación.....	9
5.1.3	Valoración.....	10
5.2	CONSECUENCIAS.....	10
6	LA REACCIÓN ANTE LOS RETOS FISCALES PLANTEADOS POR LA ECONOMÍA DIGITAL.....	13
6.1	ESTUDIO INTRODUCTORIO.....	13
6.2	PROYECTO BEPS.....	13
6.3	ESTUDIO DE LA ACCIÓN 1 DEL PROYECTO BEPS DE LA OCDE.....	16
6.4	REACCIÓN DE ESPAÑA.....	18
7	LA ACTUAL ENCRUCIJADA. BASES PARA UN CAMBIO DE PARADIGMA.....	21
7.1	ESTUDIO INTRODUCTORIO.....	21
7.2	PILAR I: UNIFIED APPROACH (ENFOQUE UNIFICADO).....	22
7.2.1	Concepto básico y estructura.....	22
7.2.2	Especificidades del Importe A.....	23
7.2.3	Especificidades del Importe B y del Importe C.....	27
7.2.4	Cuestiones pendientes de consenso.....	27
7.3	PILAR II: GloBE PROPOSAL O GLOBAL ANTI- BASE EROSION.....	28
8	PROBLEMÁTICA CON EE. UU Y ACTUAL SITUACIÓN POR LA ENFERMEDAD DEL CORONAVIRUS (COVID-19).....	32
9	CONCLUSIONES.....	34
10	BIBLIOGRAFÍA.....	38

1 AGRADECIMIENTOS

A lo largo de estas líneas quisiera manifestar mi profunda gratitud a todas aquellas personas que, durante el transcurso de mis estudios de Derecho, y más concretamente, mis estudios de Máster me han mostrado su confianza y apoyo.

En primer lugar, me gustaría mencionar a mi familia, por haberme inculcado que el trabajo duro y el esfuerzo constante han de ser mis máximas para conseguir superar los obstáculos y alcanzar las metas que me proponga.

En el ámbito académico quiero transmitir mis respetos hacia CUNEF, una Institución caracterizada por la excelencia, así como a la Universidad Complutense de Madrid, donde comenzó mi andadura en el mundo del Derecho.

Finalmente, quiero destacar la cortesía y ayuda que me ha brindado en todo momento Don Jaime Sesma Moreno, tutor de este Trabajo. Valoro sincera y enérgicamente su cordialidad y su profesionalidad, así como sus recomendaciones en los aspectos más complejos y técnicos del mismo.

A todos ellos, mi máximo reconocimiento profesional y personal.

2 LISTA DE SIGLAS Y ABREVIATURAS

ADS	Servicios Digitales Automatizados
AT	Administración Tributaria
CDI	Convenio de doble imposición
CFB	Empresas Orientadas al Consumidor
COVID-19	<i>Coronavirus disease</i> . Enfermedad del coronavirus
EE. UU	Estados Unidos de Norteamérica.
EMN	Empresas Multinacionales
G-20	El Grupo de los veinte de Ministros de finanzas y Gobernadores de bancos centrales.
GEFED	Grupo de Expertos sobre la Fiscalidad de la Economía Digital
IRNR	Impuesto sobre la Renta de No Residentes
IS	Impuesto sobre Sociedades
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
ONU	Organización de las Naciones Unidas
TIC	Tecnología de la Información y las Comunicaciones
UE	Unión Europea

3 JUSTIFICACIÓN

En los años de estudio en el grado en Derecho, así como en el Máster de Acceso a la Abogacía he mostrado un interés particular por el Derecho financiero y tributario.

Sin duda, una de las áreas que está experimentando mayores cambios en los últimos años es la fiscalidad, tanto a nivel comunitario como internacional. Su expansión es realmente fundamental para comprender muchas de las decisiones políticas que se están adoptando por los gobiernos en todo el mundo.

Asimismo, las innovaciones tecnológicas no pasan desapercibidas y tienen serias consecuencias en el ámbito jurídico.

Con este trabajo busco el estudio y comprensión sobre todo aquello relacionado con una posible fiscalidad digital internacional, así como el análisis de las consecuencias que puede ocasionar para un futuro casi inmediato.

4 INTRODUCCIÓN

En los últimos años las relaciones internacionales han aumentado considerablemente como consecuencia de la globalización de la economía. Los cada vez más frecuentes procesos de internacionalización empresarial, los constantes incrementos en las exportaciones y comercialización de servicios transnacionales, o las crecientes inversiones transfronterizas, son buena muestra de ello.

El uso de las TIC (Tecnologías de la Información y las Comunicaciones), y en particular de Internet, son hoy un factor clave de la actividad empresarial en esta economía globalizada. Y así, han aparecido nuevos modelos de negocio que han aumentado la oferta empresarial y abierto mercados internacionales gracias a las posibilidades que ofrece la actividad on-line. Hoy ya no es precisa una localización física para actuar en el exterior, y, por ende, tampoco es preciso mantener costosas estructuras en otras jurisdicciones.

En efecto, en la actualidad, son precisamente las empresas digitales¹ las que se encuentran en la cima de los rankings² con mayor capitalización bursátil a nivel mundial. Este tipo de empresas multinacionales tecnológicas, han sabido extraer ventajas competitivas del uso de las TIC y han abandonado los cánones de la industria típica. Podríamos en este sentido destacar dos claves comunes a esta ruptura; en primer lugar, apenas cuentan con presencia física en aquellos estados en los que realizan su actividad económica; y, en segundo lugar, poseen escasos bienes tangibles o materiales.

Por estos motivos, se conoce esta Era como la “Cuarta Revolución Industrial”, término acuñado por primera vez por el doctor en economía y fundador del Foro Económico Mundial, Klaus Schwab. De acuerdo con sus palabras, y salvando las posibles diferencias por la traducción, caracteriza una revolución precisamente por darse un “cambio profundo en los sistemas económicos y las estructuras sociales” como consecuencia de “las nuevas tecnologías y formas novedosas de percibir el mundo” (Schwab, 2016).

Vivimos por tanto un tiempo de cambio sin precedente donde la aceleración de la tecnología ha revolucionado la actividad empresarial y la economía (Rayón, 2019). La innovación digital ha actuado como motor de transformación y desarrollo del mercado y, en consecuencia, ha impulsado la economía digital hasta el punto de que, como afirma la OCDE, “hoy en día la economía es digital” (OCDE, 2017).

Sin embargo, esta transformación no ha ido en paralelo con la evolución de lo que se ha venido a denominar sistema de fiscalidad internacional.

La normativa fiscal tradicional se desarrolló en base a las también tradicionales modelos de negocio tradicionales, y en su momento, era apropiada y útil para los fines

¹ Ejemplos de estas empresas: Apple, Microsoft, Alphabet (matriz de Google), Facebook, etc.

² Rankings como los que muestran portales como iProfesional (Fuente: Bloomberg) o el portal digital Economipedia. Basados en el año 2020.

perseguidos (evitar sobreimposiciones, o mantener la neutralidad impositiva en la actividad empresarial). Sin embargo, resultaba inapropiada para afrontar esta transformación digital, esencialmente porque se encontraba aferrada a nexos de sujeción y tributación que pivotan sobre los modelos tradicionales centrados en la presencia física.

Hoy, el sistema fiscal internacional está en periodo de adaptación y evolución para mantener su eficacia de antaño. Son muchas las incertidumbres derivadas de este proceso inacabado. En el camino se generan lagunas, que en ocasiones han propiciado una utilización abusiva del sistema tradicional y han acrecentado la inseguridad jurídica, pero la decidida acción de los Estados nos está permitiendo vislumbrar un nuevo paradigma fiscal internacional.

En este trabajo, analizaremos las claves del proceso de transformación de la fiscalidad internacional y profundizaremos en el estudio de los debates técnico-fiscales actuales. Esto nos permitirá anticipar las necesarias modificaciones a introducir en los ordenamientos jurídicos, a fin de que las entidades con operaciones más allá de nuestras fronteras puedan adaptarse al nuevo sistema fiscal internacional.

Para ello, comenzaremos explicando el contexto normativo en la que se enmarca el desarrollo tecnológico, su problemática y consecuencias. A continuación, analizaremos la respuesta que frente a ello ha tenido la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (en adelante, OCDE) y brevemente se analizará también la reacción de España.

Asimismo, continuaremos con el análisis de propuestas de resolución en el contexto actual. También se estudiará la situación existente con Estados Unidos, por la importancia que tienen las empresas norteamericanas en el contexto global; así como una referencia a la actual situación de pandemia con el coronavirus.

Por último, se plantearán unas conclusiones críticas acerca de todo lo tratado en este Trabajo.

5 UN SISTEMA FISCAL INTERNACIONAL OBSOLETO

Por lo afirmado hasta el momento, conocemos que la revolución digital ha supuesto una inmensidad de cambios, interesándonos, concretamente, aquellos acaecidos en el ámbito empresarial y sus consecuencias en materia fiscal.

En este apartado evaluaremos, como primera cuestión, la situación jurídica con la que se ha encontrado esta nueva manera de entender y hacer los negocios. Y, en segundo lugar, identificaremos la controversia existente en materia fiscal.

5.1 LOS DESAJUSTES CON LAS CATEGORÍAS FISCALES TRADICIONALES

La incertidumbre generada en el ámbito fiscal se explica por la falta de una regulación adaptada al contexto digital. El escenario resultante de esta situación es complejo: coexiste una normativa histórica o arcaica junto con la normativa propia que cada Estado contempla, en virtud de su soberanía tributaria³. El resultado es una completa descoordinación que genera numerosos interrogantes y lagunas, que giran en torno a tres cuestiones principales. En primer lugar, dónde han de ubicarse las ganancias obtenidas en Estados en los que se realiza una actividad económica sin presencia física de la empresa multinacional (en adelante, EMN). En segundo lugar, cómo han de calificarse esas rentas. Y, en tercer lugar, cómo se han de valorar.

5.1.1 Localización

Un Estado tiene capacidad tributaria, es decir, derecho a gravar determinadas rentas bien porque la empresa es residente de un determinado territorio; o bien porque una empresa extranjera actúa en su territorio. En el primero de los supuestos, el de residencia, la empresa tributa en ese estado por su renta mundial (beneficios obtenidos en ese estado y en el resto de los estados en los que desarrolle su actividad) en el Impuesto sobre Sociedades (IS) (OCDE, 2010). Sin embargo, en el segundo supuesto, se considera como no residente, tributando únicamente por la renta que haya obtenido en ese territorio, no siendo de aplicación ya el IS, sino el Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR).

Podemos observar que el criterio recogido tradicionalmente en la normativa para determinar qué estado es el que posee la capacidad tributaria es la presencia física. Esta presencia actúa como nexo, y establece una relación directa, que es precisamente la que justifica esa potestad. En esta línea, es importante destacar el concepto de establecimiento permanente (EP).

³ Tal y como se refleja en las Fichas Temáticas sobre la Unión Europea, publicadas por el Parlamento Europeo, sobre La política fiscal general: “La soberanía fiscal está en manos de los Estados miembros, y la Unión dispone solo de competencias limitadas. (...) La facultad para introducir, eliminar o ajustar impuestos sigue en manos de los Estados miembros. Siempre que cumpla las normas de la Unión, cada Estado miembro es libre de elegir el sistema fiscal que considere más adecuado”.

Sin adentrarnos en el fondo de la cuestión, la importancia del concepto de EP radica en que está relacionado directamente con la forma de tributación del Estado de la fuente. Es decir, el EP otorga la potestad tributaria al Estado donde se localiza permitiéndole gravar las rentas empresariales obtenidas (Gil García, 2020). En caso contrario, si no existe EP, el nexo para gravar se debilita y los mecanismos de recaudación cambian, al configurarse vía retención sobre los importes satisfechos por las empresas con presencia en el Estado de la fuente. Obligación que no existe cuando el pagador es una persona física que no realiza actividades empresariales.

En definitiva, el obstáculo que encontramos es que, en el actual contexto empresarial, los grupos actúan en una multiplicidad de países sin localizarse físicamente en todos y cada uno de estos lugares (ni siquiera mediante una localización a través de EP). Por este motivo, una parte considerable de los beneficios de estas compañías no tributa en la jurisdicción en la que verdaderamente se están generando. Asimismo, siendo las EMN conocedoras de esta situación normativa, algunas de ellas han diseñado estructuras para llevar a cabo actuaciones de “planificación fiscal agresiva” (López, 2012), o como se conoce en los países anglosajones “*abusive tax avoidance*”.

Recapitulando, en los modelos de negocio digitales, el **criterio de sujeción desaparece de hecho**, arrastrando con ello esa conexión (nexo jurídico) para poder tributar, o al menos, difuminándola en gran medida. No existiendo tal conexión, se genera una **incertidumbre fiscal** que algunas compañías han utilizado con una finalidad ilícita elusiva.

Esto ha hecho que la OCDE se replantee la idoneidad del criterio de determinación del nexo (OCDE, 2014)

5.1.2 Calificación

En el contexto de un entorno digitalizado, caracterizado por la innovación y el desarrollo, se obtienen determinadas rentas empresariales derivadas de negocios que no se encuentran específicamente recogidos en la normativa.

La atribución de una determinada tributación a dichas rentas requiere por tanto una labor de calificación, puesto que normalmente la potestad de gravar que corresponde a los estados de la fuente respecto de los beneficios empresariales difiere de la que corresponde cuando las rentas derivan de **intangibles** o de la **propiedad intelectual**. En el caso de los beneficios empresariales, normalmente sólo si existe EP el estado de la fuente va a tener la posibilidad de gravar esas rentas. Por el contrario, en el caso de los cánones o regalías no es necesaria dicha presencia. Esta tarea de calificación en el ámbito digital no es sencilla. Existen dudas sobre cómo encuadrar las mismas para que tributen correctamente, máxime cuando aparecen factores como el

uso de datos derivados de la interacción de los consumidores (usuarios) como fuente de rentas. (OCDE, 2014):

Una de las posibles soluciones o alternativas que se está estudiando por parte del Grupo de Expertos sobre la Fiscalidad de la Economía Digital (GEFED) para esclarecer esta cuestión, es proponer un nuevo nexo. En efecto, el problema de la calificación está en conexión con el problema de localización, y en este ámbito ha surgido la propuesta de introducir un **nuevo concepto de EP**, que modifique la versión antigua, y que contemple tanto los asuntos derivados de la localización, como los de calificación. Se pretende que este nuevo criterio de sujeción priorice, para este tipo de negocios, una **“presencia digital significativa”**. Esta es una posible alternativa que ayude a evaluar y calificar correctamente las nuevas rentas digitales.

5.1.3 Valoración

Es frecuente que estos negocios multilaterales utilicen plataformas digitales, en las que se co-crean los servicios digitales, a lo largo de la estructura productiva y de generación de valor. Un valor, que en múltiples ocasiones parece indistinguible o inasignable y de difícil estimación.

La OCDE ha estudiado la posibilidad de introducir nuevas técnicas de valoración, sobre todo en relación con los **intangibles** y con los **datos** que, con carácter masivo, utilizan y rentabilizan estas compañías.

Asimismo, una vez más cobran más protagonismo las ya mencionadas modificaciones en el nexo con el fin de especificar cómo se han de valorar las nuevas rentas.

5.2 CONSECUENCIAS

Estos tres problemas en torno a la localización, la calificación y la valoración en el nuevo marco digital ocasionan una serie de consecuencias negativas, así como unos retos a los que la OCDE, en consonancia con los gobiernos de los estados, están procurando resolver.

Estas consecuencias negativas se califican como tal debido a que algunas EMN utilizan esta incertidumbre para elaborar estructuras empresariales con fines exclusivamente elusivos.

De esta forma consiguen reducir la base imponible que les correspondería tributar e incluso, algunos grupos multinacionales han conseguido no contribuir en ninguna de las jurisdicciones donde actúan, lo que se engloba bajo el concepto de doble no imposición.

La **doble no imposición o “des-imposición”** (L, 2013) se define como un fenómeno que surge cuando una EMN no tributa ni en el Estado de la fuente ni en el Estado donde se obtienen las rentas. Este fenómeno puede ocurrir si se da la conjunción de varios elementos: por una parte, que no se mantenga un criterio de conexión o sujeción suficiente con el primero para tributar en el mismo (más concretamente el nexo físico-jurídico al que hemos hecho referencia en líneas precedentes) y, por otra parte, que la normativa vigente no indique dónde se tiene que tributar. En consecuencia, la propia descoordinación entre la normativa de los diferentes Estados permite amparar dentro de la misma, situaciones que, paradójicamente, se pretenden erradicar, porque dan como resultado la no tributación.⁴ Esta es una práctica cada vez más perseguida por organizaciones internacionales como la OCDE, la Organización de las Naciones Unidas (ONU), así como por la Unión Europea (UE) y los Estados, al igual que hace unos años lo era el fenómeno contrario y los esfuerzos se centraban en evitar la doble imposición. En definitiva, es tan perjudicial o nocivo gravar una misma renta en dos ocasiones o por dos jurisdicciones (doble imposición económica o jurídica)⁵, como no gravarla.

Por otra parte, hay que tener en cuenta un factor crucial en este asunto como es la **competencia fiscal existente entre los Estados** (Lampreave, 2010). Y ello porque el problema de la desimposición deriva en gran medida de dicha competencia y falta de colaboración entre Estados.

La competencia fiscal interestatal ha cobrado un especial protagonismo de mano de la fiscalidad digital. Compartiendo el planteamiento de Martín López (2012), esta competencia se caracteriza por la rivalidad existente entre los diferentes Estados por captar o atraer inversiones utilizando para ello los sistemas tributarios nacionales.

La pretensión de los Estados es resultar fiscalmente interesantes hacia nuevos inversores, con la intención de que localicen su riqueza ahí y no en el Estado vecino. De esta manera, la situación vivida en los últimos años refleja la existencia de una serie de acuerdos alcanzados por parte de los empresarios y los Gobiernos, en una especie de pactos privados, con los que pretenden resultar fiscalmente favorecidos (Ruíz Clavería, 2020).

En consecuencia, el efecto de este tipo de prácticas es que se localicen empresas en un territorio o en otro únicamente por las ventajas fiscales que les reporta esos sistemas tributarios. Es precisamente por este motivo por lo que la **competencia fiscal interestatal puede ser calificada de nociva o perniciosa** en la medida en que genera:

En primer lugar, **desigualdades fiscales** con tratos de privilegio enfocadas a determinadas rentas, en concreto hacia esos grandes capitales, dejando en una segunda posición las rentas modestas, que no van a resultar beneficiadas fiscalmente. Incluso,

⁴ Es por ello por lo que algunos autores usan el concepto de “renta apátrida” en estos supuestos, en la medida en que dicha renta no le corresponde legalmente a ningún Estado.

⁵ Para evitar la doble imposición, existen Convenios al efecto, conocidos bajo las siglas CDI. Adjunto la página web oficial del Ministerio de Hacienda, Gobierno de España, con el listado completo de los CDI en vigor en España, así como los que todavía se encuentran en una fase previa de negociación, con fecha 3 de diciembre de 2020: https://www.hacienda.gob.es/es-es/normativa%20y%20doctrina/normativa/cdi/paginas/cdi_alfa.aspx

dando lugar a disparidad de trato con las propias empresas que únicamente operan a nivel nacional. Asimismo, en cierta manera, merma la confianza que tienen los contribuyentes al observar un trato desigual y que se ha acrecentado con la época de crisis económica, en la que a éstos se les ha exigido soportar una carga impositiva mayor, a diferencia de los primeros.

En segundo lugar, produce una **deslocalización de la riqueza** hacia aquellas jurisdicciones que ofrecen una menor tributación. En consecuencia, acrecentando la desigualdad y generando un reparto menos equitativo e ineficiente.

En tercer y último lugar, contribuye a la **localización de inversiones exclusivamente por motivos ficiales**⁶.

⁶ Recomiendo para ampliar los conocimientos en este asunto la siguiente lectura: MARTÍN LÓPEZ, J. (2012): *Competencia fiscal perjudicial, paraísos fiscales e intercambio de información tributaria*, 343 - 346.

6 LA REACCIÓN ANTE LOS RETOS FISCALES PLANTEADOS POR LA ECONOMÍA DIGITAL

6.1 ESTUDIO INTRODUCTORIO

Como se ha dicho, existe una gran preocupación por parte de los gobiernos y de las Administraciones Tributarias (en adelante, AT) derivada de la incipiente realización de determinadas conductas por parte de algunas EMN del ámbito digital que se consideran nocivas en el ámbito fiscal. Estas prácticas utilizan la disparidad normativa para tributar menos de lo que les correspondería: erosionan su base imponible o desvían los beneficios obtenidos hacia otro Estado en el que la tributación es menor, a pesar de que el grupo realizar en éste poca o ninguna actividad económica, y respecto del cual, no existe una relación (OCDE, 2013).

Los actuales retos que supone la fiscalidad digital no son un elemento particular de un país, ni si quiera de Europa, por lo que optar por normativas individuales no lo resuelve. Se trata de una realidad global, que requiere de una respuesta global.

Con esta finalidad la OCDE⁷ y el Grupo de los veinte (G-20)⁸ crean y desarrollan el Proyecto BEPS (Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios).

6.2 PROYECTO BEPS

La intención principal que se persigue con la creación del Proyecto contra las prácticas BEPS y su implementación por los Estados es evitar, en concreto, dos tipos de prácticas.

Por una parte, evitar aquella planificación que tiene como objetivo la erosión o reducción sustancial de la base imponible (base gravable) de la empresa; y, por otra parte, atacar el traslado o desvío de los beneficios (utilidades empresariales) de un grupo hacia otra jurisdicción previa y deliberadamente elegida por ofrecer una baja o nula tributación⁹, y con la que la compañía no guarda relación (no se realiza ninguna parte de su actividad económica en ese Estado, y por lo tanto, no se genera allí riqueza).

El 13 de julio de 2013, la OCDE oficializa el proyecto con la publicación “Plan de Acción BEPS, OCDE, 2013”. Desde el inicio, en el proyecto se manifiestan los

⁷ La OCDE (MAEUEC, 2018) es un organismo internacional creado en 1960, en el que encontramos 37 estados, incluyendo a España. Las principales funciones que tiene desde su origen y que continúan en la actualidad es el desarrollo económico y social entre sus miembros.

⁸ El G-20 (MINECO, s.f.) es el foro referente en coordinación política y económica del mundo. Está compuesto por las economías globalmente más importantes, incluyendo 19 países⁸ de todos los continentes y la Unión Europea (UE). Se ha de apuntar particularmente sobre España, que no es un Estado integrante del G-20 pero que es considerado como un invitado permanente; a diferencia de lo que ocurre respecto de la OCDE en la que sí es un miembro fundador. Las reuniones entre sus miembros tienen el objetivo de sobreponerse tras la crisis, regenerando el empleo, así como adquirir una mayor cooperación y coordinación entre Estados.

⁹ Incluso, esa jurisdicción hacia la que se desvían puede ser una de las calificadas como paraíso fiscal.

interrogantes acerca de esta nueva situación, especificando las incógnitas planteadas por la llegada de la economía digital y su repercusión.

El Plan de Acción contra BEPS contempla toda esta problemática y se estructura en torno a 15 acciones o áreas de trabajo, tratadas como mecanismos de respuesta para frustrar que los grupos multinacionales puedan llevar a la práctica con éxito este tipo de operaciones fiscales. Cada una de ellas se focaliza en una cuestión, la individualiza y una vez queda perfectamente identificada, ofrece posibles soluciones o alternativas. Para ello, ha sido necesario la cooperación entre los países miembros, con revisiones de su situación, así como de sus propias normas, y mediante encuentros en foros de carácter regional y también global. Ello, sumado a los comentarios, observaciones, consultas públicas y reuniones vía telemática.

No obstante, hay que tener en cuenta que estas acciones no se encuentran aisladas unas de otras, sino que deben ser observadas en conjunto por la interconexión que mantienen entre ellas y, asimismo, porque, en su mayoría, persiguen objetivos comunes. En concreto, para el estudio de los retos que plantea la economía digital, tema de nuestro análisis, hemos de acudir a la **Acción 1 del Proyecto BEPS “Abordar los retos de la economía digital para la imposición”**.

Antes de comenzar con su estudio, apuntaré la estructura seguida en el proyecto, lo que nos permite contextualizarlo. Por ello, en primer lugar, realizaré un estudio genérico de la totalidad de las acciones, apoyándome en el documento (OCDE, 2015) y, en segundo lugar, procederé al análisis en profundidad de la Acción 1. Y así las acciones del plan fueron;

- Acción 1: Abordar los retos de la economía digital para la imposición. Como he comentado, esta primera acción nos interesa especialmente puesto que trata de los desafíos fiscales de la economía digital, resultado de un proceso del ya tratado proceso de transformación vivido con las TICS.
- La Acción 2: “Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos”¹⁰. En lo que respecta a la Acción 3 “Refuerzo de la normativa sobre CFC”, uno de los grandes esfuerzos de la OCDE en los últimos años ha consistido en diseñar normas de transparencia fiscal internacional, que resulten aplicables a las compañías multinacionales. Afortunadamente, dichas normas ya han sido implementadas por muchos Estados¹¹, aunque algunos continúan todavía reticentes.
- La Acción 4, bajo el título: “Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros”, en relación con la financiación de las empresas que operan de manera transfronteriza. Por su parte, la Acción 5 se centra en el estudio de dos prácticas fiscales dañinas: “régimenes fiscales preferenciales” y “acuerdos con las administraciones tributarias”, más conocido como “*tax ruling*”. Originan una competencia desleal

¹⁰ Recomiendo la siguiente lectura: (Álvarez, 2016)

¹¹ Estados entre los que destacamos el papel de España, pionera en este sentido.

entre Estados que, sumado a las distorsiones entre legislaciones, contribuyen a facilitar que muchas compañías realicen prácticas perniciosas.

- La Acción 6, cuyo objetivo es “Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales”, sobre todo en lo que respecta a los convenios bilaterales¹² y prácticas de “*treaty shopping*” (Pachón Luna, 2009).
- Acción 7: “Impedir la elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente”. Esta séptima acción plantea la imperiosa necesidad de revisar y modificar la actual definición establecida acerca del concepto de establecimiento permanente, EP en adelante. Es indudable la importancia (Pedrosa, 2019) que este concepto en concreto tiene para la fiscalidad internacional, pero, a la vez que resulta fundamental, es uno de los más conflictivos. Para llevar a la práctica esta acción es necesario la modificación del artículo 5 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE¹³.
- Acciones 8 – 10: “Asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor”. Con la actual situación de globalización es frecuente que las transacciones entre empresas sean una práctica constante y habitual. El problema se origina cuando dichas transacciones se realizan con un precio alterado¹⁴ por realizarse entre entidades vinculadas pertenecientes al mismo grupo. Por este motivo, las acciones exigen que se detalle este tipo de operaciones, revisando que los contratos contemplen una conducta real, es decir, que el precio de la transacción se corresponde con el precio o valor de mercado. En definitiva, estas acciones intentan erradicar las prácticas entre entidades vinculadas que generan distorsiones respecto al verdadero valor creado en una determinada operación.
- La Acción 11, contempla un seguimiento de BEPS, a través del uso de indicadores, que ofrezcan un grado de certidumbre y fiabilidad. Por su parte, la Acción 12 contempla la exigencia de que un intercambio automático de información de los contribuyentes y entre las AT de los Estados con el fin de erradicar prácticas de planificación fiscal agresiva (Rodríguez, 2018).
- La Acción 13, cuyo objetivo es implementar un nuevo modelo¹⁵ (OCDE, 2015) relativo a la documentación de precios de transferencia, exigiendo un mayor detalle y contenido respecto a la información que han de proporcionar los grupos multinacionales.
- Respecto de la Acción 14, su razón de ser se fundamenta en el conocimiento por parte de la OCDE, así como de los países del G-20, de que las modificaciones

¹² Por su parte, España cuenta con un amplio número de Estados con los que mantiene vigentes convenios bilaterales. Adjunto página web oficial del Ministerio de Asuntos Exteriores y de Cooperación del Gobierno de España por la que se puede acceder a la Guía donde se detallan dichos convenios bilaterales:

Ministerio de Asuntos Exteriores y de Cooperación del Gobierno de España (2020) Guía de Tratados bilaterales con estados. [en línea] disponible en <http://www.exteriores.gob.es/Portal/es/SalaDePrensa/Multimedia/Publicaciones/Publicaciones/GUIA%20TRATADOS%20CON%20PAISES.PDF> [consulta: 22 diciembre 2020]

¹³ En concreto, sería necesaria la modificación de los párrafos 5 y 6 del citado artículo 5 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE.

¹⁴ Precio alejado de la referencia del precio de mercado.

¹⁵ Este nuevo modelo, se estructura en torno a tres elementos, Masterfile, Local File y Country by Country Report.

recogidas en el Proyecto BEPS van a originar controversias en lo relativo a la interpretación y aplicación de los convenios¹⁶. Por ello propone mecanismos que aseguren la efectividad de la resolución de dichas controversias¹⁷.

- Por último, la Acción 15, tiene por objetivo la creación de un instrumento de carácter multilateral que sirva para modificar¹⁸ los convenios bilaterales entre los Estados.

Como se ha visto, el estudio de este trabajo se ha de centrar en la Primera Acción, que analizamos a continuación más detenidamente, por ser ésta la que versa sobre los retos de la fiscalidad digital en la economía, pero contar con unas breves notas sobre cada acción contribuye a un mayor entendimiento de la repercusión y la problemática a la que se enfrentan la OCDE y los Estados en la panorámica fiscal y el esfuerzo por llevar a la práctica el Proyecto BEPS. No obstante, y como anunciamos previamente, sin más dilación, procedemos al examen de la Acción 1.

6.3 ESTUDIO DE LA ACCIÓN 1 DEL PROYECTO BEPS DE LA OCDE

Rescatando lo anteriormente dicho sobre la Acción 1, la misma se encarga de los **desafíos fiscales que surgen con la irrupción de la economía digital** en un contexto cada vez más globalizado e interconectado.

Para esta acción hemos de tener en cuenta que la propia naturaleza de la digitalización y monitorización de las empresas implica, como hemos explicado anteriormente, la no necesidad de presencia física para la realización de la actividad económica, y que, por tanto, pueden realizarse desde cualquier parte del mundo sin requerir mano de obra. Por ello, recobra especial importancia en este punto el concepto de establecimiento permanente, y en consecuencia la Acción 7 del Proyecto BEPS. La acción 1 aboga por redefinir su concepto, así como revisar las excepciones contempladas para el mismo, adaptándose a la nueva realidad empresarial.

Hemos comentado al dar unas breves notas sobre esta Acción, que el concepto de EP resulta crucial porque actúa como criterio territorial o nexo de sujeción para que el Estado de la fuente pueda gravar los denominados beneficios empresariales según el Modelo de Convenio de la OCDE y, que, sin su existencia, no es posible su gravamen.

Si acudimos a la normativa en este ámbito, el art. 5, Modelo de Convenio OCDE, de 22 de julio de 2010 define el EP. Concretamente nos interesan las notas genéricas que se dan en el apartado primero del mismo, cito textualmente: **“lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad”**.

¹⁶ Especialmente en los convenios de doble imposición. Modelo de Convenio Tributario de la OCDE.

¹⁷ La metodología utilizada para alcanzar dicho objetivo se resume en la necesidad de compromiso por los Estados a implementar un “estándar mínimo” y un “proceso de monitorización (peer review)” que garantice su efectividad.

¹⁸ Pretende que los Estados ahorren tiempo, esfuerzo y recursos en negociaciones individuales y sirviéndose de éste sean capaces de renegociar determinados puntos este tipo de convenios, de una manera ágil a la vez que segura.

Si lo analizamos, el EP se identifica con la presencia física en un Estado. El inconveniente es, que no recoge la situación actual de la realidad empresarial. La realidad es que, a pesar de no existir esa presencia o localización tradicional, se está actuando en ese territorio, realizando todo o al menos, una parte de su actividad económica y generando una riqueza, que, al no encontrarse dentro esa definición, no es gravada en ese Estado.

En las últimas décadas, concretamente desde 1998¹⁹, se reconoce la obsolescencia del concepto tradicional de EP, momento a partir del cual se han continuado diversas posibles alternativas. Destacando “(i) la introducción de un nuevo nexo (o criterio de sujeción) en base a una presencia económica significativa, (ii) el sometimiento de ciertas transacciones digitales a una retención en la fuente, y (iii) un impuesto progresivo” (OCDE, 2015).²⁰

Como afirma Domínguez Crespo, C.A, “los conceptos tradicionales de residencia y establecimiento permanente, tan analizados y perfeccionados en las últimas décadas, no permiten atajar los retos actuales de la economía digital”.

Por otra parte, sobre esta primera acción cabe mencionar necesariamente el tema de los bienes intangibles, así como la explotación de la propiedad intelectual. Como hemos anticipado en la explicación de las acciones 8 a 10, el problema de los intangibles surge cuando en torno a ellos se construyen estrategias o planificación de carácter fiscal buscando que, mediante la creación de estructuras, se dificulte o imposibilite su control por parte de las Agencias tributarias de los Estados.

Los intangibles, por su propio ser, resultan extremadamente sencillos de desplazar entre patrimonios, lo que sumado a una valoración que se aleja del precio de mercado (OCDE, 2011), da como resultado la posibilidad de la reducir su utilidad y, en consecuencia, erosionar la base imponible. Las medidas que se exigen para erradicar este tipo de conductas abogan por proporcionar una detallada información acerca de la operación realizada, mirando los contratos por su conducta real.

Antes de concluir este apartado resulta crucial valorar qué ha supuesto la mencionada acción. Destacamos su relevancia a **nivel teórico** para la fiscalidad internacional y en concreto, como hemos podido comprobar, para la materia digital. Sin embargo, no lo es a nivel práctico.

La acción 1 efectivamente plantea la problemática, identifica los retos tributarios de la economía digital y lo sitúa en torno a tres ejes fundamentales en los que hay que poner el foco, que son en concreto: la no presencia física como un elemento esencial junto con la revisión del concepto de EP²¹, la incipiente importancia que han cobrado los

¹⁹ Conferencia Ministerial de Ottawa en octubre de 1998.

²⁰ Asimismo, la propuesta de la Comisión Europea es la redefinición de EP, como establecimiento permanente digital, basado en “una presencia digital significativa”, que actuaría si una compañía supera unos umbrales previamente establecidos.

²¹ En concreto, por la implementación de un establecimiento permanente de carácter virtual, planteamiento nada exento de debate.

activos de carácter intangible y el valor fundamental que supone para las empresas la interacción de los usuarios y el valor de los datos que proporcionan. Pero, lamentablemente, no suscita los necesarios acuerdos internacionales para dar una respuesta unívoca a los problemas planteados.

Este es el verdadero motivo por lo que algunos Estados no han esperado más tiempo y han decidido de manera unilateral implementar medidas en sus respectivas jurisdicciones. El resultado es, paradójicamente, aquello que se pretendía evitar y es la proliferación de normativas nacionales sin consenso internacional, siendo conscientes de que puede generar discrepancias o conflictos políticos, así como una mayor descoordinación. Ejemplo de ello son las diferentes líneas de actuación que han adoptado algunos Estados, desde un impuesto sobre ingresos/beneficios desviados en el Reino Unido²² hasta un impuesto de “igualación” sobre los ingresos en la India²³, o el caso de España con la conocida como “tasa Google” que retomaremos más adelante.

En definitiva, la Acción 1 no ofrece una solución y lo que sí se acuerda es **continuar trabajando**:

Hemos de seguir trabajando para dar respuesta a estos problemas, supervisando en todo momento los avances registrados con el paso del tiempo en el ámbito que nos ocupa. A tal fin, habremos de seguir trabajando una vez finalizada la labor de seguimiento de los resultados del Proyecto BEPS (Informes finales OCDE, 2015: 8).

6.4 REACCIÓN DE ESPAÑA

En concreto, uno de los Estados que ha reaccionado unilateralmente ante la no respuesta de la OCDE y la falta de consenso es España. El resultado de esta reacción ha sido la aprobación de la reciente Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales.

Si acudimos al Preámbulo, que mantiene el argumento expuesto en este trabajo, se expone que la economía mundial, imperantemente digital, ha revolucionado tanto los negocios, que las normas vigentes ya no resultan apropiadas para responder a estas nuevas situaciones. Que, por este motivo, hay una preocupación global y la encargada de adoptar un consenso internacional es la OCDE, que en los últimos años ha desarrollado importantes proyectos para solucionarlo. Sin embargo, que, a causa de la demora en el tiempo, y teniendo en cuenta que la adopción de medidas unilaterales es legítima (como medida temporal), nuestro país va a tener capacidad para gravar los “servicios digitales” en los que exista una participación por parte de los usuarios.

²² El denominado Diverted Profits Tax entró en vigor en abril de 2015 y en concreto, supone un gravamen del 25 % para aquellas empresas multinacionales que lleven a la práctica el desvío de sus beneficios hacia otra jurisdicción.

²³ Este impuesto sobre el beneficio de negocios tecnológicos, conocido como Equalization Levy, de carácter temporal, comenzó su vigencia en el año 2016, y únicamente resulta de aplicación para empresas no residentes. La tasa de aplicación es del 6%.

Este impuesto, conocido coloquialmente como “tasa Google” va dirigido concretamente hacia un número muy reducido de negocios, como son las grandes compañías digitales (Google, Amazon o Apple) que estén vinculadas a España por tener usuarios consumiendo esos servicios tecnológicos. Con el fin de que únicamente se vean afectadas estas compañías, la normativa exige la superación de dos umbrales: el primero de ellos es que las mismas cuenten con unos ingresos netos mundiales superiores a 750 millones de euros en el año natural y, en segundo lugar, que sus ingresos netos en territorio español excedan de los 3 millones de euros. Superando estos umbrales, será de aplicación el impuesto. Si hacemos una valoración de ello, con rapidez comprendemos que efectivamente, muy pocas empresas exceden estos umbrales.

Si analizamos algunos elementos básicos de este impuesto, se concreta lo siguiente:

- Los servicios gravados son: servicios de publicidad en línea, servicios de intermediación en línea y servicios de transmisión de datos.
- Dichos servicios han de estar relacionados directamente al valor creado por los usuarios y sus datos.
- La base imponible se constituye por los ingresos (excluyendo impuestos tales como el IVA o similares) obtenidos por estas empresas por cada prestación de los citados servicios. Para resultar de aplicación, los servicios tienen que haberse efectuado dentro del territorio que contempla el impuesto. La misma se calcula de diferente forma atendiendo al servicio, tal y como se contempla en el art. 10, LIDSD 4/2020 de 15 de octubre.
- El tipo impositivo exigido es del 3 por ciento²⁴, que se aplicará a la base imponible.
- Asimismo, se establecen determinadas sanciones “infracciones graves específicas”, consistentes en multas de carácter pecuniario que alcanzan un máximo de 400.000 euros por año de incumplimiento. Art. 15 LIDSD 4/2020 de 15 de octubre.

Esta medida, de reciente implantación en nuestro país, no es definitiva. Tal y como ha manifestado públicamente la Ministra de Hacienda y actual Portavoz del Gobierno, Doña María Jesús Montero Cuadrado, este impuesto aproxima a España hacia la fiscalidad del S.XXI, pero posee “un carácter transitorio hasta que se apruebe una normativa a nivel mundial o al menos europeo”. Una muestra más de la voluntad, así como de la necesidad de un consenso internacional eficaz.

Sin embargo, esta medida no ha sido observada de la misma forma por la OCDE. La declaración de su actual Secretario General, Don Ángel Gurría, muestra un cierto recelo a que los países²⁵ tomen la iniciativa de forma unilateral. Considera que la política perseguida por la OCDE es concluir el todavía pendiente acuerdo internacional y que se debe esperar sin adoptar medidas descoordinadas. Asimismo, se teme una posible

²⁴ Art.11, LIDSD 4/2020 de 15 de octubre.

²⁵ No solamente refiriéndose a España, sino también a Francia o Italia, que respaldan esta medida.

reacción adversa del Estado más afectado por este tipo de decisiones, que concretamente es Estados Unidos (EE. UU), ya que las mayores compañías tecnológicas son norteamericanas.

Sea como fuere, la normativa entró en vigor el pasado 16 de enero de 2021.

7 LA ACTUAL ENCRUCIJADA. BASES PARA UN CAMBIO DE PARADIGMA

7.1 ESTUDIO INTRODUCTORIO

La Acción 1 del Plan BEPS refleja la necesidad de actuación de los Gobiernos, así como de contar con una respuesta viable consensuada internacionalmente. La reacción a este Informe se puede valorar de manera positiva en la medida en que muchos Estados comparten esa misma necesidad de actuación y cooperación, a pesar de que la acción no ofrece una respuesta como tal. Todo ello, como hemos anticipado, siendo conocedores de que algunas jurisdicciones hayan optado por “resolver” unilateralmente la problemática, a expensas de una respuesta por parte de la OCDE.

En 2018, con carácter provisional, se publica un Informe, bajo la denominación “Desafíos Fiscales derivados de la digitalización - Informe provisional 2018” que, junto con la lectura de la ya citada Primera Acción, originó una serie de importantes propuestas y comentarios.

A partir de entonces, en el año 2019, se suceden una serie de discusiones, comentarios, publicaciones²⁶, consultas públicas, borradores, sesiones interactivas, etc., con el objetivo de alcanzar para finales del año 2020 una conclusión conjunta que cuente con el beneplácito unánime²⁷ de los interesados. El principio de la unanimidad no es un asunto menor, sino que revierte de una gran importancia, ya que puede dilatar seriamente en el tiempo la toma de decisiones si no se consigue ese ansiado consenso. La OCDE es muy consciente de que no todos los estados se encuentran en el mismo nivel de desarrollo tecnológico de sus empresas y que cada Estado tiene unas particularidades propias. Por ende, los intereses que no son uniformes y los objetivos pueden diferir. Más aún si lo que se pretende es conseguir la unanimidad de tantos Estados en un área tan fundamental como lo es la materia impositiva, que indudablemente, va a afectar a sus grupos multinacionales más exitosos²⁸, a sus jurisdicciones, a sus inversiones, etc.

Asimismo, es importante recordar que la posición que suelen mantener los gobiernos es la observar con cierto recelo la idea de perder o ceder parte de su soberanía fiscal.

Por el momento, lo único acordado en torno a la Acción 1 de BEPS, es la necesidad de continuar en un trabajo y diálogo conjuntos por parte de los Estados interesados, con el fin de resolver los retos surgidos en la fiscalidad internacional tras la irrupción de la economía digital.

Estos Estados, inmersos en el llamado Marco Inclusivo²⁹ (incorporado por un total de 137 miembros) se esfuerzan por alcanzar ese ansiado consenso y revolver los problemas BEPS, garantizando que la digitalización no supone un obstáculo para gravar

²⁶ Como la Consulta Pública de 13 de febrero de 2019.

²⁷ La mayoría necesaria que se requiere para la aprobación de este tipo de normativas fiscales es la unanimidad, ya que se considera que es una materia sensible para los Estados.

²⁸ Exitosos, en este sentido, utilizado como sinónimo de aquellos grupos que obtengan unos beneficios realmente cuantiosos, que como se verá más adelante, se estimará con la superación de unos determinados umbrales cuantificados.

²⁹ Marco Inclusivo de la OCDE/G20 sobre BEPS.

correctamente las rentas. Todo ello, siendo conocedores, de los múltiples cambios y adaptaciones que se han de realizar para la responder a todos los desafíos planteados.

Los trabajos alcanzados hasta la fecha han dado como resultado la propuesta del Pilar Uno y Pilar Dos.

7.2 PILAR I: UNIFIED APPROACH (ENFOQUE UNIFICADO)

Hemos de adelantar que el estudio de ambos Pilares reviste una especial complejidad técnica por la combinación de conceptos del ámbito tributario, así como del ámbito puramente contable o económico. Para su análisis se toma en consideración directamente el texto resultante del *Informe sobre el proyecto del primer pilar: Marco Inclusivo sobre BEPS (Blueprint report)* de la OCDE.

7.2.1 Concepto básico y estructura

En lo que respecta al Pilar I “Unified Approach”, se propone la creación de un **nuevo derecho tributario o sistema fiscal**, alejado de las cuestiones tradicionales y adaptado a la nueva realidad empresarial. Se fundamenta, por una parte, en unas **novedosas reglas de nexos** y, por otra parte, en reorganizar la manera en que se distribuyen los beneficios obtenidos por las compañías, a través de **reglas de asignación de beneficios**.

Este ambicioso objetivo se realiza sin olvidar los principios básicos de la OCDE en su política tributaria, que tanto tiempo lleva persiguiendo, como es evitar la doble imposición, asegurar la certeza fiscal o garantizar la igualdad de trato entre las jurisdicciones. En definitiva, la función que persigue el Pilar I es la reasignación de derechos fiscales (Collosa, 2020).

Ya hemos anticipado, en relación con el establecimiento permanente, que es una cuestión nada exenta de polémica. Las **nuevas reglas de nexos** pretenden conseguir que, a pesar de la ausencia de presencia física, se sea capaz de encontrar una relación que otorgue la capacidad de gravar a una determinada jurisdicción. Es otras palabras, determinar jurídicamente el Estado que va a ser capaz de gravar determinadas rentas. Y se hará tomando en consideración, de forma mayoritaria, un determinado **umbral o nivel de ventas específicas en cada país, es decir, por una presencia significativa en el mercado**. Con ello, no se estaría modificando por completo la tradicional definición de EP, sino que esta nueva norma se añadiría, de forma independiente, a las normas ya vigentes al respecto, que continuarán siendo de aplicación.

Siguiendo las pautas marcadas por el *Esquema* (OCDE, 2020) el Pilar I vendría a establecer unas nuevas reglas de atribución de beneficios globales a las jurisdicciones en las que una entidad desarrolla su actividad (sin necesidad de presencia física), de forma recurrente y significativa. Para ello, distingue tres tipos de importes atribuibles a

esas jurisdicciones, siendo realmente la novedosa en términos de nexos y atribución de beneficios la primera. Y así;

En primer lugar, se sitúa la **Cantidad o Importe A** (Amount A) que aborda directamente las citadas reglas de atribución y nexos al profundizar en otras seis cuestiones: el nexo, la determinación de la base gravable, la localización del beneficio o ganancia residual, la eliminación de la doble imposición, el alcance o ámbito de aplicación y la fuente de ingresos.

En segundo lugar, el **Importe B** (Amount B): utiliza fórmulas tradicionales de los precios de transferencia y propone un rendimiento o remuneración de carácter fijo para determinadas actividades empresariales, en concreto de comercialización y distribución, sobre un mercado. Se centra en dos cuestiones, por una parte, el ámbito de aplicación, en la determinación de dichas actividades que van a ser objeto de gravamen, y, por otra parte, en lo que se denomina como “el Quantum”.

Cerrando esta estructura, se encuentra en tercer lugar, el apartado correspondiente a la **Certeza fiscal** (Tax Certainty) o **Importe C**. Resulta fundamental localizar procesos tanto de prevención como de resolución de controversias o disputas surgidas en torno al Importe A o más allá de éste, como textualmente se cita en el *Esquema*. Estos mecanismos conducen indudablemente a incrementar la certidumbre fiscal.

7.2.2 *Especificidades del Importe A*

Como hemos apuntado, esta cantidad o importe A, se determina teniendo en cuenta seis importantes cuestiones.

En primer lugar, analizamos qué tipo de empresas se podrían ver afectadas. Como es sabido, estas medidas se dirigen hacia las compañías multinacionales, como causantes de los problemas ya comentados. Sin embargo, no resultaría aplicable a la totalidad.

Cuestión 1. Actividad empresarial afectada – excluida

La OCDE persigue una redistribución de la renta más equitativa, y es consciente de que, a pesar de los cuantiosos beneficios que obtienen estas empresas, no todas superan determinada cifra de ingresos y, asimismo, tampoco todas tienen el mismo grado de digitalización. Además, el objetivo que se persigue es que las nuevas normas se focalicen en la digitalización y no en la territorialidad.

La Cantidad A está dirigida hacia dos tipos de actividades empresariales concretas y diferenciadas:

- **servicios digitales automatizados** (ADS por sus siglas en inglés);
- **empresas orientadas al consumidor** (CFB por sus siglas en inglés).

Si observamos los servicios digitales automatizados (ADS), de acuerdo con el Esquema de la OCDE, se componen necesariamente de dos elementos, el carácter

automatizado y el carácter digital. Para saber qué tipo de actividades se enmarcarían en este grupo, se tendría en cuenta un concepto genérico, además de contar con dos listados, uno positivo y otro negativo, que despejarían cualquier tipo de duda al respecto. Por ejemplificar, dentro del listado positivo, y, por tanto, actividades incluidas, encontramos servicios de publicidad en línea, plataformas de redes sociales o juegos de línea, entre otros; en la lista negativa, excluyéndose de las ADS estarían los servicios en línea prestados por profesionales que tengan un carácter personalizado hacia el consumidor.

Si estudiamos las empresas orientadas al consumidor (CFB), aspecto muy importante y novedoso del Pilar I, se localizan dentro de este grupo aquellas compañías cuya actividad empresarial genere beneficios por la puesta a disposición de bienes y servicios al consumidor. Tiene que tratarse de un servicio para el consumo final, esto es, personal y ya sea mediante intermediario o no, incluyendo venta, arrendamiento, licencia, etc. El fin que persigue es alcanzar a esas operaciones que se crean por la interacción entre usuarios, donde uno actúa en la posición de consumidor, generándose beneficios para las empresas.

Se recogen también una serie de **exclusiones del ámbito de su aplicación**, como son servicios de construcción, algunos recursos naturales, servicios financieros o actividades extractivas entre otros. En definitiva, están excluidas las empresas extractoras. Asimismo, también se contemplan limitaciones marcadas por un umbral de ingresos³⁰

Por último, añadir respecto de esta cuestión, que, con el fin de evitar la obsolescencia de este punto del Pilar I, se especifica que no se trata de una cuestión fija o inamovible, sino que puede ser flexibilizada con el tiempo para adaptarse a futuras cuestiones.

Cuestión 2. Umbrales y Reglas de nexos

“La prueba de umbral”. La misma recoge dos umbrales diferentes con el fin de que únicamente sean gravadas por el Importe A, las empresas que obtienen mayores ganancias residuales al año.

Asimismo, se van a dar unas nuevas **reglas de nexos**³¹o criterio de conexión. Si ponemos en conjunción tanto la prueba de actividad como la prueba de umbral, encontramos unas reglas que se aplican de forma dispar para ADS y para CFB, tras la superación de unos umbrales. Únicamente se puede concretar, por el momento, que se exigirá más a las compañías ADS, porque por su presencia remota generan mayor valor, y, en consecuencia, poseen mayor capacidad contributiva, que a las CFB. En estas últimas, el nexo no se ceñiría exclusivamente a la superación de unos determinados ingresos anuales (millones de euros), sino que se tendría en consideración otro tipo de

³⁰ Estableciendo, por ejemplo, la cifra de 750 millones de euros como umbral a partir del cual sí sería de aplicación el Pilar I.

³¹ Aplicables en concreto a esta cuestión y no a otras cuestiones fiscales, ni como sustitución del EP.

elementos que justifican que el umbral ha de ser necesariamente mayor que para las primeras.

En el *Esquema* se ofrecen diversos posibles escenarios respecto del umbral y su determinación, las diferencias que podrían darse entre jurisdicciones (en concreto se podrían implementar unas reglas específicas para economías en vías de desarrollo), algunos ejemplos numéricos, pero sin concretar definitivamente. Asimismo, se especifica que la posible mejor alternativa para establecer un nexo pasará por una prueba de “presencia activa”, que trataría el tema del EP. Es un asunto que se sigue evaluando. Lo que sí parece claro es que la OCDE se inclina por establecer un nuevo nexo en relación con el volumen de ventas, relegando a un segundo plano esa tradicional presencia física. No resulta un asunto sencillo y por eso se estudia contemplar no un único umbral aplicable a todos los Estados, sino umbrales diferentes que contemplen las particularidades propias de cada país y cuidando en mayor medida las economías de los países menos desarrollados.

Cuestión 3. Base imponible

Por otra parte, se debe cuestionar qué ganancia va a destinarse a la Cantidad A, es decir, cuál sería la base imponible. La determinación de esta cifra se asentará sobre los beneficios obtenidos por el grupo, y más concretamente, atendiendo a sus cuentas financieras consolidadas publicadas.

Se trata de reasignar el beneficio residual y para ello, se va a tener en consideración una fórmula, aplicable sobre parte de los beneficios que muestren esas cuentas consolidadas. Es decir, el Importe A únicamente resultará de aplicación sobre un porcentaje, aún sin determinar, que exceda sobre una cantidad, todavía no concretada, de rentabilidad del grupo, en definitiva, de ganancias económica.

Como se traslada en el propio texto del *Esquema*, es necesario acordar qué hacer respecto de las cuentas segmentadas. Su importancia radica en abordar las transacciones desde una perspectiva que contemple el área geográfica o la línea empresarial, pero todavía no es definitivo. Se estudia por parte de la OCDE permitir de forma segmentada el cálculo de la base imponible (neta) de la Cantidad A, porque reconoce que para determinados grupos multinacionales resulta necesario, y está completamente justificado. Todo ello, a pesar de que incrementa los costes adicionales, tanto para el grupo en cuestión, en calidad de contribuyente, como para las respectivas administraciones, así como su complejidad.

Cuestión 4. Mecanismos para asegurar la aplicación sobre el beneficio

Asimismo, se contemplará la implementación de un “**régimen de arrastre de pérdidas**”, con el fin de garantizar que el Importe A sólo sea de aplicación sobre la ganancia. Su intención se puede resumir en:

- permitir la compensación de pérdidas patrimoniales;

- no sobrecargar a las compañías si sus resultados no son los esperados y no resultan económicamente viables con el paso del tiempo;
- no incrementar aún más los costes ni a los contribuyentes ni a las AT.

Cuestión 5. Determinación del “Quantum”

Otra de las cuestiones cruciales es determinar el “Quantum” es decir, la asignación de beneficios. Se realizará mediante la aplicación de una fórmula, que adelantamos, todavía no está concretada, pero que estará basada en los tres siguientes pasos:

- umbral de rentabilidad: se parte de un porcentaje fijo³² (proxy) aplicable a la parte correspondiente de la base imponible neta del grupo o segmento, deducidas las pérdidas arrastradas³³. A modo ejemplificativo, en el Esquema, se muestra un estudio realizado sobre el posible impacto económico que podría suponer la implementación de esta medida, tanto en la rentabilidad como en beneficio residual de las multinacionales. Pero, es meramente ejemplificativo, porque no concreta realmente el porcentaje a aplicar. Todavía se debaten cuestiones relativas a una posible diferenciación jurisdiccional porque no hay que olvidarse de las diferencias existentes entre los propios miembros que componen el Marco Inclusivo. Y, sobre todo, en aras de ofrecer una mayor protección hacia las empresas más humildes, que pueden resultar especialmente perjudicadas por la implantación de este tipo de medidas.
- Porcentaje de reasignación sobre el umbral de rentabilidad.
- Clave de asignación. Determinante para conocer dónde debe asignarse la ganancia.

Con ello se pretende llevar a la práctica una nueva regla de asignación de beneficios.

Cuestión 6. Problemática de su implantación

Por último, cabe mencionar un fenómeno central para la fiscalidad internacional, y consecuentemente para la fiscalidad digital, como es la **doble imposición**. Actualmente los países ya cuentan con mecanismos de reacción para evitar, en la medida de lo posible, la existencia de esta situación³⁴. Los mecanismos que resultan de aplicación son el método de exención y el método de imputación. Brevemente explicaremos que el método de exención consiste en renunciar a gravar (o gravar, pero sujeto a exención) aquellas rentas que provengan del extranjero, así como los elementos

³² “Convención simplificada”.

³³ Recordemos que el Importe A busca exclusivamente aplicarse sobre la ganancia económica.

³⁴ Existen situaciones en las que no es posible la eliminación por completo de la doble imposición.

patrimoniales sitios en el extranjero porque se entiende que son gravadas allí. Por el contrario, el método de imputación otorga la capacidad de gravar a la jurisdicción de la residencia, imponiendo al contribuyente la obligación de tributar por su renta mundial, sin importar dónde se genere la misma, pero permitiendo la deducción de lo satisfecho en el extranjero por un impuesto similar³⁵.

La problemática respecto de esta cuestión surge porque de aprobarse todas estas propuestas del Pilar I, van a coexistir nuevas normas con las antiguas, y puede conllevar controversias, y en concreto, nuevos problemas de doble imposición. Por ello resulta crucial contar con los instrumentos adecuados para controlarlo.

7.2.3 Especificidades del Importe B y del Importe C

El Importe B resulta fundamental para que el Pilar I sea llevado a la práctica de una forma exitosa.

El objetivo que persigue es conseguir de una manera efectiva, la reducción de los costes adicionales para los contribuyentes, una vez que se implementen todos estos cambios. Y, asimismo, reducir la carga que tendrán que soportar las AT de los diferentes Estados.

Al igual que para el Importe A, el *Esquema* ofrece un listado positivo y otro negativo en el que se indican las actividades enmarcadas dentro del alcance del Importe B, así como las que excederían de su ámbito de aplicación.

Por su parte, el Importe C focaliza sus esfuerzos en la certeza fiscal. Consiste en la creación de unos novedosos mecanismos para evitar o resolver conflictos generados con estas normas. Se trata de “mecanismos de prevención y de resolución de disputas”, que todavía se encuentra en deliberación.

En definitiva, por todo lo argumentado hasta el momento sobre el Pilar I podemos afirmar que su intención principal es la **creación de un nuevo derecho tributario basado en una nueva distribución de las potestades de los estados para gravar**. Que, asimismo, la intención es **gravar las transacciones digitales** y que los países en los que se esté consumiendo reciban un determinado porcentaje de las ganancias residuales del grupo empresarial.

Sin embargo, todavía quedan muchos elementos pendientes de consenso sobre los que continuar trabajando, como vemos a continuación

7.2.4 Cuestiones pendientes de consenso

La propia OCDE reconoce en el Resumen Ejecutivo que, si bien el Pilar I se encuentra técnicamente avanzado, hay cuestiones que, por el contrario, están fuera de su alcance. Con ello se hace referencia a una serie de elementos sobre los que la OCDE

³⁵ Véase: Ministerio de Hacienda. Agencia Tributaria. Gobierno de España. *Manuales prácticos. Manuales de actividades económicas. Impuesto sobre sociedades. Tratamiento de doble imposición*.

no tiene fuerza de decisión, sino que se han de resolver mediante la **iniciativa política**. Por ese motivo, se puede hablar de cuestiones que todavía se encuentran pendientes de consenso y son las siguientes:

- El alcance del importe del Importe A. Al pretender un consenso, es habitual que, en cuestiones, especialmente sensibles, se encuentre disparidad entre los miembros de la OCDE. En este sentido existe diferentes posiciones: unas inclinadas hacia la idea de que, con carácter exclusivo, el Pilar I debe focalizarse en actividades o negocios propiamente digitales; sin embargo, otros ven más apropiado que expanda su actuación hacia otros sectores.
- Asimismo, y como hemos podido comprobar en líneas precedentes, todavía quedan muchos interrogantes acerca del umbral. Apenas se cuenta con suficiente certeza sobre aspectos tan relevantes como su determinación exacta, las reglas aplicables, las diferencias entre jurisdicciones, la posible introducción requisito temporal, etc. Son cuestiones en las que técnicamente la OCDE debe continuar trabajando si quiere otorgar al Pilar I de verdadera seguridad y certeza jurídica.
- El “Quantum” de beneficios. Se conoce que el mismo se calculará a través de una fórmula
- El alcance relativo a la certeza fiscal, correspondiente al tercer apartado de la estructura del Pilar I.
- El alcance del importe del Importe B. Actualmente hay un notable desacuerdo entre los miembros del Marco Inclusivo, algunos son partidarios de ampliar su extensión y otros, por el contrario, de limitar el alcance y su aplicación.

7.3 PILAR II: GLoBE PROPOSAL O GLOBAL ANTI- BASE EROSION

De igual manera que se ha procedido respecto del primer Pilar, acudimos en primera instancia al *Informe sobre el proyecto del segundo Pilar* de la OCDE.

El principal propósito perseguido a través de este Pilar, a grandes rasgos, es obligar a todas las multinacionales a que tributen en todas las jurisdicciones en las que opera. Es decir, como respuesta al problema BEPS pretende establecer una **tributación mínima y de carácter global** para estas compañías.

Para ello, se va a hacer uso de un total de cuatro reglas, “**reglas GLoBE**”, en concreto: regla de inclusión de ingresos o regla de inclusión (IIR), regla de pagos subestimados (UTPR), regla de cambio (SOR) y regla de sujeción a impuestos (STTR).

Por último, con anterioridad a su estudio en profundidad, comentaré que el *Informe* se estructura en torno a diez capítulos, a través de los cuales se explica el diseño de las citadas reglas, así como su aplicación práctica y finaliza ejemplificando³⁶ el funcionamiento de éstas. Para su análisis, nos centraremos en la visión que ofrece el

³⁶ Anexo A. Ejemplos.

Capítulo 1, *Resumen ejecutivo e introducción*, ampliando la información con las cuestiones técnicas recogidas en los capítulos restantes. Comenzamos su análisis:

Como se acaba de reseñar, el objetivo central del Pilar 2, es diseñar cuatro reglas a través de las que se consiga que las empresas multinacionales tributen en todas las jurisdicciones en las que opera. Es decir, se establece una garantía de pago (tributación), formulada como un impuesto mínimo, que afectará a un grupo determinado de estas empresas. Se ha de adelantar que todavía no se ha resuelto la cuestión acerca de cuál debe ser esa tasa mínima global.

En concreto, tal y como se establece en el *Informe*, se verán afectadas en principio, aquellas compañías que excedan de un determinado umbral de ingresos brutos³⁷ con carácter anual, del grupo consolidado. El umbral queda cuantificado en 750 millones de euros (el mismo umbral que ha recogido la normativa española con la citada LIDSD 4/2020 de 15 de octubre). Asimismo, quedarían excluidas de las reglas GloBE, a pesar de superar el umbral, algunas entidades matrices, incluyendo fondos de inversión y pensiones, así como organismos internacionales que actúen sin ánimo de lucro.

A continuación, procedemos al análisis de las citadas reglas GloBE, cuya introducción se realiza con el objetivo de conceder a las jurisdicciones estos derechos tributarios para gravar en dos ocasiones:

En primer lugar, cuando otras jurisdicciones no hayan ejercido con anterioridad, ni prevean ejercer sus derechos para gravar. Con ello se elimina la posibilidad de existencia de rentas apátridas y se pone fin a la situación de incertidumbre fiscal cuando los convenios de doble imposición generan problemas en su aplicación o en su interpretación.

En segundo lugar, atiende a la situación en la que sí hay una jurisdicción con capacidad para gravar esos beneficios, pero su tipo impositivo es bajo o, incluso, nulo. Esta situación, ya tratada con anterioridad, genera distorsiones entre las jurisdicciones a la vez que conduce a una competencia desleal entre estados³⁸.

En estos casos, al establecerse una cantidad mínima de tributación obligatoria, se extingue la posibilidad de que las empresas desvíen sus beneficios con el objetivo de tributar menos, porque han de alcanzar, como mínimo, ese nuevo nivel exigido. Como se puede observar, resulta una medida fundamental para atacar los problemas BEPS.

Las cuatro reglas GloBE actúan entre sí de una forma interrelacionada y complementaria, incluso, alguna de ellas actúa con carácter secundario cuando el resto no resulta de aplicación. Procedemos a su estudio:

³⁷ Recordemos que el Pilar I establece su umbral con base en ingresos netos anuales.

³⁸ Recuértese lo analizado sobre la competencia fiscal interestatal en el apartado número 3, "Problemática fiscal digital derivada de esta situación"

- **Regla de inclusión de ingresos (IIR)** o, por el concepto original utilizado en el *Informe*, “**Income inclusion rule**”. que obliga a que los EP o las empresas controladas en el extranjero a que incluyan en su base imponible las ganancias que en la entidad matriz o controladora estén sujetos a impuestos a un nivel efectivo de gravamen por debajo de una tasa mínima aceptable. La implementación de esta regla requerirá de cambios en las respectivas legislaciones estatales. En concreto, el Capítulo 6 del *Informe* discute sobre el funcionamiento de esta regla.
- **Regla de pagos subestimados (UTPR) o Undertaxed payments rule.** Esta regla es de aplicación subsidiaria cuando la anterior no resulta aplicable. La regla niega posibles deducciones cuando la entidad de residencia vinculada que recibe los pagos tribute a un tipo de gravamen menor que el tipo mínimo que se pretende establecer. En concordancia con la anterior regla, su implementación se realizará modificando la normativa nacional.
Las UTPR son tratadas con mayor detenimiento en el Capítulo número 7 del citado *Informe*.
- **Regla de cambio (SOR) o Switch-over rule.** Resulta de aplicación en aquellos supuestos en los que el CDI obliga a utilizar el método de exención, y habilitaría la utilización gravamen inferior al mínimo que se considere aceptable. En este caso, sí sería necesario para su implementación, una modificación de los convenios bilateral mediante nuevas negociaciones o introducir modificaciones en el instrumento multilateral derivado de la acción 15.
- **Regla de sujeción a impuestos (STTR) o Subject to tax rule.** Esta regla impondría una retención o gravamen en el estado donde se genera la riqueza, no permitiendo los beneficios de los convenios en los que se permita una tributación menor del impuesto mínimo. Tal y como describe el Informe, permite a la jurisdicción de origen la imposición de determinados impuestos complementarios o adicionales hasta alcanzar la cantidad acordada por la tasa mínima.
Igualmente, en este caso, sería necesario modificar el convenio existente.

Para que el Pilar II tenga éxito, es necesario la correcta introducción de estas reglas en las respectivas jurisdicciones, así como garantizar su cumplimiento y una coordinación entre las mismas. Un aspecto crucial en relación con las reglas GloBE es que la coordinación entre ellas contribuirá de manera positiva a aumentar la certeza fiscal, elemento que la propia OCDE destaca (OCDE, 2019) y que resulta aplicable de igual modo al Segundo Pilar, “las propuestas buscan la simplicidad, la estabilización del sistema tributario y una mayor seguridad jurídica en materia tributaria en su aplicación”.

Por otra parte, hay que comentar algunos aspectos importantes, que también se destacan de la lectura sobre el Pilar I.

En primer lugar, de acuerdo con lo dispuesto en el Capítulo 5, se continúa en la búsqueda de “**medidas de simplificación**”. Se busca que las normas no revistan de una

especial complejidad, sino que se compongan de un diseño claro, para facilitar su cumplimiento y evitar, en la medida de lo posible, futuras controversias o disputas en torno a su interpretación.

En segundo lugar, se intenta limitar los **costes de cumplimiento**. Ello hace referencia a la mayor carga que habrán de soportar tanto los contribuyentes como las AT con la modificación de las actuales normas.

La conjunción de estos dos factores cobra un especial protagonismo sobre todo en relación con aquellas EMN que operan en una multiplicidad de jurisdicciones, donde la complejidad normativa, sumada al incremento de las cargas tributarias puede ocasionar que no se cumplan las mencionadas reglas. Por tanto, se pretende que estas normas afecten a las grandes multinacionales, precisamente a aquellas que, como apuntamos, mantienen una interacción con muchos estados, y que superan el citado umbral de 750 millones de euros, evitando así que las pequeñas y medianas empresas pudieran verse afectadas. Asimismo, hay que apuntar que el porcentaje de multinacionales que se encontrarían dentro de estas características y, por ende, dentro del ámbito de aplicación de las normas GloBE, es realmente reducido. En concreto, según las estimaciones realizadas por la propia OCDE, afectaría en torno al 10 % de los grupos multinacionales.

Continuando con el estudio del Pilar II, debemos abordar para finalizar varias cuestiones adicionales, entre ellas, la determinación de la **base imponible**. Existen todavía al respecto diversas cuestiones por determinar, pero el punto de partida para su cálculo toma como referencia los estados financieros o beneficios contables. Siendo conscientes, como así se reconoce en el propio *Informe*, de las diferencias entre los beneficios contables y los beneficios a tributar, es necesario realizar ciertos ajustes para establecer correctamente la base imponible. En concreto, destacan los ajustes relativos a las “diferencias temporarias”, que engloban aquellas acciones que en definitiva producen distorsiones entre la medida contable y la medida real (amortización, desgravación fiscal, ajustes contables, etc.).

Asimismo, también se contemplan ajustes respecto de los posibles impuestos de carácter complementario que haya de aplicarse de acuerdo con las reglas GloBE, en concreto se establecen dos: un ajuste de traspaso de pérdidas y un ajuste de arrastre³⁹.

Otra de las cuestiones cruciales a las que el Pilar II todavía debe enfrentarse y resolver es el tipo mínimo aplicable. Conocemos por el documento, muchos datos en torno a éste, tal y como hemos comentado, pero no cuál será el definitivo. No obstante, a modo ilustrativo en el Informe se ha venido utilizando el 15% por lo que pudiera considerarse en la toma de decisiones.

³⁹ Capítulo 4 del *Informe*.

8 PROBLEMÁTICA CON EE. UU Y ACTUAL SITUACIÓN POR LA ENFERMEDAD DEL CORONAVIRUS (COVID-19)

Antes de finalizar este trabajo, resulta interesante abordar dos cuestiones, que dificultan o al menos, dilatan en el tiempo, la posibilidad de un consenso internacional y que, en consecuencia, explican que los estados aún no posean un instrumento multilateral consensuado que corrija todas las deficiencias y lagunas en este ámbito.

Por una parte, la **reticencia de Estados Unidos (EE. UU.)** a la implementación de este tipo de medidas para sus empresas. Se puede afirmar que las negociaciones están paradas por el momento (Ibarra, 2020) y que bajo el mandato del ya actual expresidente de los EE. UU de Norteamérica, Donald Trump⁴⁰, se optó por un proteccionismo de su economía, sin intención de perder su soberanía en el ámbito fiscal, ni de implantar medidas respecto a la transparencia e intercambio de información. Muchas de sus compañías, de prestigio, reconocimiento internacional, son conocidas bajo el apodo de “Gigantes tecnológicos”⁴¹

Todo ello sin olvidar que, la interacción con estas compañías es elevadísima para los países europeos, y en concreto supone un enlace comercial clave para España⁴². Es por ello, que este país se identifica como una pieza fundamental para llevar a cabo con éxito las medidas BEPS, y específicamente para el establecimiento de un impuesto que grave los servicios digitales.

En la actualidad existe un clima tenso respecto de esta cuestión, encontrando dos posiciones contrapuestas. De una parte, la OCDE se mantiene firme en su posición de continuar con la implementación de normas internacionales fiscales para resolver definitivamente el problema BEPS y, en consecuencia, conseguir un verdadero cambio en el ámbito tributario. Y, de la misma manera, muchos Estados, que son afines a esta línea de actuación, entre ellos, Francia, Italia o España, han manifestado individual y públicamente su intención firme e irrevocable de gravar ciertos servicios de carácter digital (ElConfidencial, 2020), a pesar de que afecte directamente a empresas norteamericanas y no se cuente con su beneplácito. Por otra parte, como queda patente, EE. UU se encuentra en el extremo contrario, observando esta medida como un obstáculo para el pleno desarrollo de sus compañías.

Asimismo, opina que de producirse este cambio normativo se frenará la expansión de las empresas norteamericanas, motivo por el que lo considera como una medida injusta respecto de éstas. Y, por ende, afectando negativamente a su economía.

Resulta llamativo, la disparidad ideológica en este sentido de los países europeos y la OCDE frente a posición adoptada por Estados Unidos (Salceda, 2017).

⁴⁰ Duración del mandato: desde el 20 de enero de 2017 hasta el 20 de enero de 2021.

⁴¹ Refiriéndose concretamente a compañías como Apple, Google, Amazon, entre otras.

⁴² De conformidad con las cifras reflejadas por la Entidad Pública Empresarial ICEX España Exportación e Inversiones (ICEX) muestran que, en el año 2019, las exportaciones nacionales españolas a EE. UU supusieron casi un 5%, en concreto, cuantificándolo por valor de 13.739 millones de euros.

La visión de la OCDE persigue justamente una transformación que dé como resultado una tributación más ecuánime y justa, alejada de prácticas fiscalmente perniciosas, agresivas y anticompetitivas; de conseguir una cooperación y un consenso fuerte y firme entre los Estados, que perdure en el tiempo. Pero, sobre todo, destacando la idea de la equidad, la asistencia mutua y la colaboración.

Asimismo, la importancia de un consenso también radica en una de las ideas que rescato del apartado segundo de este trabajo⁴³: la interconexión. La misma, como consecuencia de la globalización, implica que, en mayor o menor grado, todas las decisiones políticas, fiscales, empresariales, tienen inevitablemente consecuencias más allá de sus fronteras. Por este motivo, no se debe perder del horizonte que la realidad de otros estados afecta a la totalidad.

Y, para finalizar, es importante mencionar uno de los acontecimientos más importantes de la historia reciente. Somos conscientes de que esta extraordinaria situación vivida a raíz de la COVID-19 ha alterado las prioridades sociales, económicas, así como las políticas de los gobiernos. Se ha hecho un uso de las tecnologías de forma masiva, incluso, como algunos titulares de prensa reflejan, “El 80% de las empresas aceleró su digitación a causa del Covid- 19” (Economista, 2020).

La inesperada situación surgida con la llegada de la **COVID-19**, lamentablemente contribuye a una espera mayor de lo previsto. En un principio se estimaba que el esperado consenso estuviese preparado a finales del año 2020, pero este asunto ha quedado paralizado.

Por ese motivo, no podemos estar más de acuerdo con la afirmación realizada en la Declaración de portada del marco inclusivo de la OCDE / G20 sobre BEPS sobre los informes sobre los planos del primer y segundo pilar, en relación con que el nuevo contexto surgido tras la pandemia “hace que la necesidad de una solución sea aún más apremiante que cuando se consideró por primera vez”.

⁴³ “Revolución Digital”.

9 CONCLUSIONES

En este Trabajo se han analizado diversos aspectos fundamentales para la fiscalidad internacional, y más concretamente para resolver la cuestión acerca de si es necesaria la existencia de una fiscalidad digital internacional.

- I. En la primera parte, correspondiéndose con los apartados 3 y 4, se ha afirmado que la tecnología y la digitalización han sufrido un proceso de desarrollo sin precedentes que ha afectado al ámbito social, económico, empresarial, y que necesariamente, ha de afectar al ámbito jurídico.

Se produce una acusada disminución de la presencia física en el ámbito empresarial, que es sustituida por el factor online o remoto. En consecuencia, las barreras o limitaciones geográficas se difuminan, favoreciendo la actuación de las empresas y grupos multinacionales.

Una de las afirmaciones básicas que se han demostrado es que **encontramos conceptos vigentes en la fiscalidad internacional que no son capaces de responder a los esquemas actuales de negocios**, que se han visto absolutamente transformados. La fiscalidad internacional que hoy conocemos ya no responde a las necesidades actuales y, mucho menos a las que surgirán en un futuro cercano. Incluso, se puede concluir que desde hace varios años la legislación vigente se encuentra en un escenario muy diferente al de la realidad.

En consecuencia, las nociones tradicionales utilizadas para adjudicar a una determinada jurisdicción la capacidad tributaria se vuelven incompletas. Ya no resulta suficiente con la localización sobre el estado de la fuente. Se opera en múltiples lugares del mundo en los que se está generando una riqueza considerable y en los que no se tributa porque la norma no lo contempla. En consecuencia, comienzan a replantearse las normas vigentes, ya que las mismas no eran capaces de responder a la situación del momento (Adsuara, 2017).

Todo ello demuestra la **urgente necesidad de un consenso a nivel internacional** que lo regule, con el fin de eliminar las diferencias entre países de una manera efectiva y global. Asimismo, se ha analizado la evolución que ha tenido este asunto en los últimos años, lo que nos ayuda a entender la seriedad y complejidad del asunto, así como las propuestas y pasos que se han ido dando.

- II. Sin una regulación que lo contemplen, se empiezan a plantear interrogantes y problemas. Por estos motivos, se necesita una reacción por parte de organizaciones internacionales como la OCDE. Ha sido motivo de estudio en el apartado quinto.

El resultado es un **Proyecto de Acción contra las prácticas BEPS**, en relación con las conductas que conllevan la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios

empresariales a jurisdicciones cuya tributación es menor, que se compone de 15 acciones.

En concreto, nuestro estudio se ha centrado en la **Acción 1 “Los desafíos de la economía digital para la tributación de las empresas multinacionales”**. Versa sobre los desafíos fiscales a los que tienen que enfrentarse los Estados en una economía digital. Factores como la movilidad, la abrumadora cantidad de datos (proliferación de las TICS), los modelos de negocio multilaterales, el aprovechamiento de los Convenios de doble imposición para conseguir el fin totalmente adverso, han desencadenado toda una serie de prácticas empresariales que implican directamente una tributación menor. Con todo ello, la Acción 1, se inclina por hacer que los Estados se impliquen en la adopción de estas medidas, colaboren conjuntamente y se adapten a la nueva realidad digital imperante. Se abordan varias cuestiones cruciales, entre ellas destacan:

- La **cuestión relativa al nexo**, que supone uno de los grandes retos a los que tiene que enfrentarse la fiscalidad internacional. Se aboga por desmaterializar la tradicional presencia in situ y adoptar un concepto mucho más adaptado al escenario digital como es la “presencia económica significativa”. Ampliar el criterio del nexo para cubrir las situaciones actuales resulta fundamental.
- Sobre el **concepto de establecimiento permanente**. Se puede concluir que se encuentra obsoleto y resulta insuficiente ante esta transformación empresarial, en la medida en que relaciona capacidad tributaria con presencia física.
- La importancia que se ha de otorgar a los intangibles (**datos e información de los usuarios**). A través de ellos se está generando riqueza, que ha de ser gravada.

Sin embargo, podemos concluir que la Acción 1 únicamente propone alternativas como posibles soluciones, sin realmente materializar todo ello, por ello, la OCDE **continuará trabajando para alcanzar un próximo consenso internacional**.

Asimismo, en este apartado se ha estudiado la reacción unilateral de España (“tasa Google”) tras observar que finalmente la OCDE no establecía una solución. En mi humilde opinión, resulta contraproducente que los estados actúen unilateralmente en este asunto, porque precisamente con este comportamiento, se consigue el efecto contrario al deseado: una mayor descoordinación entre jurisdicciones.

- III. La continuidad de los trabajos del Proyecto BEPS da como resultado el Pilar I y el Pilar II del Marco Inclusivo, examinadas en el apartado sexto.

Respecto del **Primer Pilar**, las conclusiones obtenidas son las siguientes:

En primer lugar, pretende elaborar un nuevo derecho tributario justificado por las múltiples deficiencias del sistema vigente, las cuales han sido analizadas. Esta es una propuesta ambiciosa, que aboga por un replanteamiento de los cimientos fiscales. Sin embargo, resulta contradictorio en ciertos aspectos al mantener la vigencia de algunas normas fiscales tradicionales, que coexistirán con las nuevas propuestas. Sin duda, es un factor que originará controversias y distorsiones futuras.

Se ha de reconocer que resultan interesantes todos aquellos puntos en los que flexibiliza las medidas con el objetivo de que se adapten a la realidad futura. La idea que subyace es evitar que el Pilar I quede obsoleto en un futuro y se continúe aplicando estáticamente sin ningún tipo de adaptación, como ha venido ocurriendo con la normativa fiscal en la última década.

Sin embargo, uno de los aspectos que resulta criticable es que todavía no se ofrezcan soluciones concretas, como hemos podido tratar en el subapartado sobre “Cuestiones pendientes de consenso”. Destaca en concreto, la incertidumbre en torno al umbral que se establecerá por la Cantidad A del Pilar I: si éste resulta demasiado bajo, puede generar el efecto contrario al buscado, e influenciar a las compañías, que las empresas abusen del mismo, utilizándolo en la toma de decisiones y causando distorsiones en las inversiones.

En lo que respecta al **Segundo Pilar**, igualmente se trata de una medida revolucionaria para la fiscalidad, que busca una tributación mínima de carácter obligatorio de las ganancias obtenidas por EMN, independientemente de dónde actúen. Sin embargo, todavía quedan muchos desafíos a los que tiene que dar respuesta.

Asimismo, a pesar de los esfuerzos de la OCDE y de su insistencia por realizar unas normas de aplicación sencilla, así como de introducir medidas de simplificación, es evidente que su implantación va a revestir de una especial complejidad. Dentro del Marco Inclusivo de la OCDE y el G20 se encuentran más de 130 países, es decir, más de 130 jurisdicciones diferentes que han de alcanzar un consenso.

Si valoramos conjuntamente el Pilar I y II, podemos concluir que van a revolucionar la fiscalidad internacional tal y como es entendida actualmente. Resultan, ambas dos, propuestas muy interesantes, sobre todo para aquellos países que no se encuentran tan digitalizados, pero que sí son consumidores de estos productos y servicios, como es el caso de España. Sin embargo, el escenario actual en el que se encuentran ambos Pilares es todavía muy incierto y se necesita continuar con los trabajos para ofrecer respuestas concretas. Pero, a pesar de ello, los documentos de la OCDE son presente y futuro de la fiscalidad internacional. Idea que compartimos en su totalidad con el Profesor Serrano Antón, F.

IV. En último lugar, se ha incluido una reflexión sobre la actual situación acaecida por la pandemia global del COVID-19 porque ha influenciado en este ámbito.

Podemos afirmar que se ha producido un crecimiento exponencial sin precedentes del uso y aprovechamiento de los medios tecnológicos. En consecuencia, se otorga a la economía digital una mayor relevancia y urgencia en la mesa de negociaciones. Sin embargo, a pesar de esta afirmación, las negociaciones se están dilatando. Algunos países, como EE. UU se muestran reticentes a un consenso internacional, que resulte perjudicial para sus empresas, y han aprovechado esta situación para eliminarlo de sus prioridades.

Recapitulando, la fiscalidad internacional necesita urgentemente de un consenso internacional que se adapte a la nueva realidad empresarial y a la economía digital, partiendo del consenso de que la economía digital ha de ser gravada. Asimismo, urge que la OCDE finalice sus trabajos y resuelva todas las cuestiones técnicas que aún se encuentran pendientes de consenso, sobre todo en lo relativo al Pilar I y II. En mi humilde opinión, tras su estudio en profundidad, todavía no están preparados para ser útiles. De igual manera, es necesario que los Estados, conjuntamente, tengan la voluntad de implementar las nuevas propuestas y de reformar su normativa. Es la única alternativa para que la fiscalidad digital internacional resulte viable y exitosa.

10 BIBLIOGRAFÍA

Libros y Manuales:

López, J. M (2012) *Fiscalidad internacional y comunitaria. Del abuso a la planificación fiscal agresiva y BEPS: los nuevos paradigmas meta-jurídicos de la fiscalidad europea*. Madrid: Editorial Dykinson

Martín López, J. (2012) *Competencia fiscal perjudicial, y ayudas de Estado en la Unión Europea*. Valencia: Tirant lo Blanch

Rodríguez, J. (2018) *Revelación de esquemas de planificación fiscal agresiva: directiva de intermediarios fiscales*. Barcelona: Ediciones Lefebvre

Schwab, K. (2016) *La cuarta revolución industrial*. Barcelona: Debate

Artículo de revista

Álvarez, M. (2016) Acción 2 del Pilar BEPS: recomendaciones en legislación doméstica con especial referencia a España. *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, Volumen (148), 145-187

Carbajo Vasco, D. (2018) De la tributación de la economía digital a BEPS 2.0 ¿Una nueva etapa de la fiscalidad internacional? *Revista de fiscalidad internacional y negocios transnacionales*, (12), 41- 64.

López Laborda, J. y Onrubia Fernández, J. (2020) Retos a los que se enfrenta la fiscalidad de las multinacionales: las propuestas de la OCDE. ICE, *Revista de Economía*, (917), 11- 24.

Artículo de revista electrónica

Collosa A. (2020) *Las administraciones tributarias y el control de la Economía digital*

López, C. (2018) 'Recorrido transnacional de la soberanía tributaria'. E-revistas.uc3m. [en línea] Disponible en < <file:///C:/Users/34606/Downloads/4124-5295-1-PB.pdf> >

Marcelino Junior, J. (2020) La lucha contra la evasión y fraude fiscal internacional como fuente de financiación del Desarrollo Sostenible. *Revista de educación y derecho tributario* [en línea] Volumen (21). Disponible < <31293-75787-2-PB.pdf> > [28 marzo 2020]

Pachón Luna, A. *El Treaty Shopping como fenómeno de elusión fiscal internacional en los convenios de doble imposición suscritos por Colombia*. *Revista de Derecho Fiscal* [en línea] Volumen (5) 104-105. Disponible en <<file:///C:/Users/34606/Downloads/2746-Texto%20del%20art%C3%ADculo-9200-1-10-20110318.pdf>>

Pedrosa, J.C (2019) *Análisis histórico del concepto de Establecimiento Permanente en el artículo 5 del Modelo de Convenio de la OCDE*. Revista técnica tributaria [en línea] volumen (125) 60-73. Disponible en < <https://www.aedaf.es/es/documentos/descarga/43992/analisis-historico-del-concepto-de-establecimiento-permanente-en-el-articulo-5-del-modelo-de-convenio-ocde>> [23 abril 2019]

Artículo de periódico y Diario digital:

Adsuara, B. (2017) *La regulación, obstáculo a la transformación digital*. El País Economía [en línea]. Disponible en < https://retina.elpais.com/retina/2017/12/12/tendencias/1513088971_788121.htm l> [13 diciembre 2017]

Blanco T. y Sicre L (2013) *Multinacionales: los expertos buscan fórmulas para evitar su 'desimposición'* elEconomista [en línea]. Disponible en <<https://www.eleconomista.es/legislacion/noticias/5262340/10/13/Multinacional-es-los-expertos-buscan-formulas-para-evitar-su-desimposicion.html>> [28 octubre 2013]

Cedron, M. (2018) *Normas antiguas que ayudan a resolver problemas modernos*. La Voz de Galicia, 23 septiembre 2018

El Confidencial (2020) *EE. UU suspende las negociaciones con España, Francia, Italia y UK de la tasa Google* [en línea] disponible en < Ibarra, D. (2020) *EE. UU abandona las negociaciones del impuesto digital con la UE*. Cambio16 [en línea]. Disponible en < <https://www.cambio16.com/ee-uu-abandona-las-negociaciones-del-impuesto-digital-con-la-ue/> > [17 junio 2020]

Ruiz Clavería, P (2020) *Qué es el dumping fiscal*. Publicado en Diario Nius [en línea]. Disponible en https://www.niusdiario.es/economia/empresas/que-es-dumping-fiscal-evn3m_18_3016920107.html [27 septiembre 2020]

Informe de una institución

OCDE (2011) *Legislación en materia de precios de transferencia- Propuesta de Enfoque*, 19

OCDE (2013) *Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, Éditions OCDE.

OCDE (2015) *Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Informes finales 2015. Resumen informativo*, 25

OCDE (2019) *El Enfoque Unificado: La Propuesta del Secretario relativa al Primer Pilar*. Documento para consulta pública [consulta: 9 de octubre de 2019]

OCDE (2020), *Declaración del Marco inclusivo de la OCDE / G20 sobre BEPS sobre el enfoque de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía - enero de 2020*, Marco inclusivo de la OCDE / G20 sobre BEPS, OCDE, París.

Tesis

Lampreave, P. (2010) *La competencia fiscal desleal en los Estados Miembros de la Unión Europea*. Tesis doctoral no publicada. Madrid: Universidad Complutense de Madrid.

Página web

Blanco T. y Sicre L. (2013). *Multinacionales: los expertos buscan fórmulas para evitar su 'desimposición'*. *elEconomista* [en línea]. Disponible en <<https://www.eleconomista.es/legislacion/noticias/5262340/10/13/Multinacional-es-los-expertos-buscan-formulas-para-evitar-su-desimposicion.html> > [consulta: 28 octubre 2013]

Comisión Europea *Cometido del G-20* [en línea] disponible en <https://ec.europa.eu/info/food-farming-fisheries/farming/international-cooperation/international-organisations/g20_es >

El Confidencial (2020) *EE. UU suspende las negociaciones con España, Francia, Italia y UK de la tasa Google'* [en línea]. Disponible en < <https://www.cambio16.com/ee-uu-abandona-las-negociaciones-del-impuesto-digital-con-la-ue/> > [17 junio 2020]

El Economista (2020) *El 80 % de las empresas aceleró su digitalización a causa del Covid-19*. Disponible en < <https://www.eleconomista.es/economia/noticias/10791677/09/20/EI-80-de-las-empresas-acelero-su-digitalizacion-a-causa-del-Covid19.html> > [27 septiembre 2020]

Ibarra, D. (2020) *EE. UU abandona las negociaciones del impuesto digital con la UE*. *Cambio16* [en línea]. Disponible en < <https://www.cambio16.com/ee-uu-abandona-las-negociaciones-del-impuesto-digital-con-la-ue/> > [consulta: 28 junio 2020]

Infoautónomos (2021) *Las 6 claves para entender la Tasa Google* [en línea] disponible en < <https://www.infoautonomos.com/blog/claves-para-entender-tasa-google/> > [26/01/2021]

Ministerio de Asuntos Económicos y Transformación Digital- Gobierno de España, "G20 El Grupo de los Veinte" [en línea] disponible en < <https://www.tesoro.es/ca/asuntos-internacionales/g20-el-grupo-de-los-veinte> >

Ministerio de Asuntos Exteriores y de Cooperación del Gobierno de España (2020) Guía de Tratados bilaterales con estados. [en línea] disponible en <<http://www.exteriores.gob.es/Portal/es/SalaDePrensa/Multimedia/Publicaciones/Documents/GUIA%20TRATADOS%20CON%20PAISES.PDF>> [consulta: 22 diciembre 2020]

Ministerio de Asuntos Exteriores, Unión Europea y Cooperación G-20 y OCDE [en línea] disponible en <<http://www.exteriores.gob.es/Portal/es/PoliticaExteriorCooperacion/G20YOCDE/Paginas/Inicio.aspx>>

Ministerio de Asuntos Exteriores, Unión Europea y Cooperación- Gobierno de España (2018) '¿Qué es la OCDE?' [en línea] disponible en <<http://www.exteriores.gob.es/RepresentacionesPermanentes/OCDE/es/quees2/Paginas/default.aspx>> [11 diciembre 2018]

Quirós & Colombo Internacional (2021) *La estrategia de "Dos Pilares" adoptada por OCDE y G20 para abordar los retos de la economía digital: acercamiento y estatus actual* [en línea] disponible en <<https://quiros-colombo.com/noticias/estrategia-dos-pilares>> [consulta:2021]

Post Blogs:

Martín Abril, D y Álvarez Barbeito, P (2019) La OCDE avanza en la búsqueda de soluciones para lograr una tributación mínima global de las multinacionales. *Blog GA_P* [blog] diciembre. Disponible en <<https://www.ga-p.com/wp-content/uploads/2019/12/La-OCDE-avanza-en-la-b%C3%BAsqueda-de-soluciones.pdf>> [consulta: diciembre 2019]

Rayón, A. (2019) La formación como respuesta a la aceleración tecnológica. *Blog Nexian Digital Academy* [blog] 3 mayo. Disponible en <<https://nexiandigitalacademy.es/la-formacion-como-respuesta-a-la-aceleracion-tecnologica/>> [consulta: 3 mayo 2019]

Salceda Pacheco, G. (2017) La era post BEPS no es igual para todos (Parte I). *Blog de Fiscalidad Internacional. Legal Today- Thomson Reuters Aranzadi* [blog] 28 agosto. Disponible en <<https://www.legaltoday.com/opinion/blogs/fiscal-y-legal/blog-fiscalidad-internacional/la-era-post-beps-no-es-igual-para-todos-parte-i-2017-08-28/>> [consulta: 28 agosto 2017]

Post LinkedIn:

Collosa A. (2020) *Las administraciones tributarias y el control de la Economía digital* [LinkedIn] 5 septiembre. Disponible en <https://www.linkedin.com/pulse/las-administraciones-tributarias-y-el-control-de-la-econom%C3%ADa-collosa/?trk=read_related_article-card_title> [consulta: 5 septiembre 2020]

Legislación:

España. Ley 26/1984, de 19 de julio, General para la Defensa de los Consumidores y Usuarios. *Boletín Oficial del Estado*, 30 de noviembre de 2007, núm. 287, pp. 2007-20555.

España. Real Decreto 1159/2012, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas y se modifica el Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre y el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre. *Boletín Oficial del Estado*, 24 de septiembre de 2010, núm. 232, pp. 81005 a 81140.

España. Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales. *Boletín Oficial del Estado*, 16 de octubre de 2020, núm. 274, pp. 88569 a 88580.

Otros trabajos consultados:

Díaz Córdor, A. IVA. Tributación de las operaciones online. Antecedentes y situación tras la Directiva 2002/38/CE. Disponible en <[file:///C:/Users/34606/Downloads/Dialnet-IVATribucionDeLasOperacionesOnLine-793071%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/34606/Downloads/Dialnet-IVATribucionDeLasOperacionesOnLine-793071%20(1).pdf)>

Gómez Requena, J.A (2018) La adaptación del concepto de establecimiento permanente al contexto comercial digital: la de la fuerza a la presencia virtual y económica significativa. Disponible en: <https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2018_07.pdf> [julio 2018]

